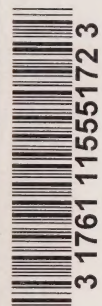


CAI  
FNI  
-75F28



# Discussion Paper

## Federal Sales and Excise Taxation

Monday, June 23, 1975



Finance Finances



Digitized by the Internet Archive  
in 2022 with funding from  
University of Toronto

<https://archive.org/details/31761115551723>

CAI  
FN  
-75F28

Canada. Dept. of Finance.  
[General publication]  
[6-19] **Discussion  
Paper**

# Federal Sales and Excise Taxation

Monday, June 23, 1975





## TABLE OF CONTENTS

	PAGE
Introduction and Summary .....	5
I      Commodity Taxes: A Background Discussion .....	8
Development of Commodity Taxation in Canada .....	8
Current Commodity Taxes .....	11
Role of Commodity Taxes .....	11
Conclusions of Previous Reviews .....	15
II     The Manufacturer's Sales Tax: An Analysis .....	16
Neutrality .....	16
Valuation of Goods of Domestic Manufacturers .....	17
Private Brand Goods .....	18
Transportation Costs .....	18
Valuation of Imported Goods .....	19
III    Discussion of Alternatives .....	21
An improved Manufacturer's Tax .....	22
A Wholesale Tax .....	22
A Retail Tax .....	25
Value-Added or Single-Stage Application .....	27
IV     An Outline of a Wholesale Tax for Canada .....	29
Number and Treatment of Taxpayers .....	29
Value for Tax .....	30
Rate of Tax .....	31
Commodity Price Effects .....	31
On Domestic Goods .....	32
On Imported Goods .....	32
Administrative Aspects .....	32
Appeal Provisions .....	32
Transitional Arrangements .....	33
Treatment of Transportation Costs .....	33
Treatment of Taxpayers' Inventories .....	36

	PAGE
V      Excise Duties and Excise Taxes .....	38
TABLES    1. Federal Commodity Taxes as a Percentage of Federal Budgetary Tax Revenue .....	10
2. Federal and Provincial Indirect Taxes .....	12
3. Taxes on Goods and Services as a Percentage of Total Taxation .....	14



## Introduction and Summary

1. In 1969 the White Paper on Tax Reform stated that reform of the federal sales tax would be initiated after action had been taken on proposals respecting the income tax system. Since then a comprehensive restructuring of major portions of the Income Tax Act has been completed and it is timely now for attention to be focused on sales and excise taxation in the federal tax system.
2. The tabling of this paper initiates a review program which ultimately should lead to significant improvements in the commodity tax system. It is to encourage public participation in this program that the government puts forward this paper. The issues highlighted in this paper remain open and the proposals are primarily intended to stimulate discussion and provide a basis from which interested parties may respond.
3. This paper is primarily concerned with the structural aspects of the commodity tax system, that is, with the trade level at which such taxes are imposed and the manner in which they are applied. Considerations of scope — i.e., of the range of goods subject to the tax — are intimately related to the normal budgetary process and consequently are not discussed in any detail in this paper. While such matters are clearly relevant to the review process, they are conceptually separable from such structural issues as the level of trade at which the tax is best applied. It is not intended, however, that this emphasis in any way inhibit or constrain the generality of representations or submissions that may be made as part of the review process.
4. Commodity taxes have traditionally been a significant element of the federal tax system. While their relative importance as a revenue source has diminished in recent years, they remain a significant source of revenue to the federal government. One of the more important considerations underlying the continued significance of these taxes is the fact that consumption provides a most useful supplement to income as an index of ability to pay taxes. In addition the commodity tax system is an effective tool of economic management.
5. The main elements in the current federal commodity tax system, and those discussed in this paper, are the general sales tax, which is applied at the manufacturer's level, the excise duties imposed on alcohol and tobacco products, and the special excise taxes which are applied to a number of selected commodities. These levies relate to domestic consumption. Import duties are not discussed in this paper.





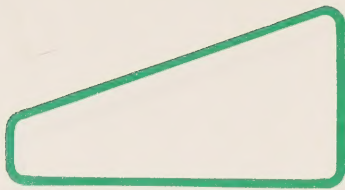
6. In commenting on the effectiveness of these levies, previous reviews, including the Report of the Rowell-Sirois Commission in 1940, the Report of the Sales Tax Committee in 1956, and the Report of the Royal Commission on Taxation in 1966, have expressed concern over the varying amounts of sales tax that may be borne by competing goods. Depending on the trade level at which they are first marketed or whether they are imported goods or goods manufactured in Canada, competing goods may bear different amounts of sales tax under the present system. All of the previous reviews recommended structural changes to make the sales tax more neutral as between competing products.

7. Examination of the potential for improving the sales tax at the manufacturer's level indicates that only marginal improvements in neutrality would be derived from attempts to restructure the tax at this level, and that the measures required to do so would be more complex than those involved in moving the tax to a different trade level.

8. Shifting the present manufacturer's tax to the wholesale level — i.e., imposing the sales tax on the price at which retailers buy goods, could be accomplished by a moderate restructuring of the existing commodity tax system. Introduction of a wholesale sales tax would substantially resolve the competitive distortions that exist under the manufacturer's sales tax and would remove the potential tax advantages that may accrue to imported goods. Application of the tax on the sale price of goods to retailers would provide a uniform valuation basis, as this is a trade level at which virtually all goods converge, and the tax would closely approximate a constant percentage of the sale price to consumers for all taxable goods. Furthermore, such a move would facilitate taxpayer compliance and minimize transitional difficulties since taxpayers at the wholesale level would largely be comprised of the same taxpayers currently required to pay the manufacturer's sale tax.

9. Introducing a federal sales tax at the retail level — i.e., imposing the tax on the price at which consumers buy goods, would provide a marginal improvement over a tax at the wholesale level in terms of reducing competitive distortions but such a move would necessitate a major restructuring of the existing system. For example, the number of taxpayers would be dramatically increased from the current 58,000 to approximately 250,000. Furthermore, introduction of a separate federal sales tax at the retail level would unduly complicate life for persons required to comply with the new tax in that they would have to account for both a federal and a provincial retail sales tax.





10. It might be noted that taxpayers would only have to account for one tax if a combined federal-provincial retail sales tax were established by the two levels of government. Serious consideration of a combined federal-provincial retail sales tax would have to address two very important points. First, major differences in scope exist between the federal sales tax and those of the provinces, and indeed, even among the provinces, and a shared retail sales tax would require a significant degree of uniformity in this respect. Second, preservation of this uniformity during the operation of a shared retail sales tax would tend to limit the flexibility of both taxing authorities.

11. It is feasible that these difficulties could be overcome. However, the marginal gains of a retail sales tax over a sales tax imposed at the wholesale level in terms of reducing major competitive distortions inherent in the existing system, do not appear sufficient to warrant serious consideration of a federal sales tax at the retail level at the present time. Consequently, the government proposes to move the application of the federal sales tax from the manufacturer's level to the wholesale level.

12. Although this paper is primarily concerned with proposals for moving the federal sales tax to the wholesale level, the need for review of federal excise duties and excise taxes is also recognized. In this regard, the government is inclined to retain the application of the special levies on alcohol and tobacco products at the manufacturer's level. In the course of the review, however, consideration will be given to simplifying and rationalizing the system for taxing these products.

13. It should be emphasized that the proposals in this paper are not unalterable. Although the paper indicates a preference for moving the federal sales tax to the wholesale level, and does not focus in depth on the scope of the tax, representations on alternative proposals and matters of scope are welcome.

14. It is anticipated that legislative amendments will be introduced to implement, sometime after mid-1976, the measures which, in the light of submissions made by interested parties, appear to be most appropriate at that time for Canada. This timetable will permit the receipt of representations from interested parties up to December 31st, 1975. Submissions should be addressed to the

Commodity Tax Review Group,  
Department of Finance,  
160 Elgin Street,  
Ottawa, Ontario, K1A 0G5.



## Development of Commodity Taxation in Canada

### I COMMODITY TAXES: A BACKGROUND DISCUSSION

15. In this paper the term commodity taxes refers to taxes on the provision or consumption of goods or services and does not include import duties. The federal and provincial levels of government raised approximately \$5 billion and \$6 billion, respectively, through commodity taxes in 1973-74. These sums represent approximately 23 and 50 per cent, respectively, of total tax revenues. Although the dollar volume of these taxes has risen steadily since their introduction in Canada prior to Confederation, their relative importance has declined from a position where, up to the early 1940s, they were the chief source of tax revenues.

16. Taxation in Canada was limited almost exclusively to commodity taxes until World War One, the financial pressures of which resulted in the introduction of the Business Profits War Tax Act in 1916 and the Income War Tax Act in 1917. The earliest commodity taxes in Canada were excise duties levied primarily on alcohol and tobacco products. In 1915, prompted by the need for additional revenue, the government enacted the Special War Revenue Act which introduced excise taxes for the first time. These taxes applied to such things as the income of trust and loan companies, certain insurance premiums, telegraph messages and railway and vessel tickets. The 1915 Act also imposed stamp taxes on cheques, promissory notes and similar bills of exchange, as well as taxes on a number of commodities such as automobiles, perfumes and jewellery.

17. Over the years, excise taxes have tended to be associated with luxury items. The heaviest reliance on excise taxes has occurred in the years during and immediately following the World Wars when they were imposed to raise additional revenues and to dampen demand for certain consumer goods. In 1942, in response to heavy revenue requirements, a Retail Purchase Tax of 25 per cent was also imposed on a number of selected commodities including jewellery, pottery and luggage. This tax was repealed in 1949 and the number of luxury goods subject to excise taxes has declined steadily since then. Excise levies have also been imposed in an effort to limit consumption of other types of goods. The most recent example of this is provided by the excise taxes imposed to encourage the conservation of fuels.

18. The general federal sales tax was introduced in Canada in 1920 at a rate of 1 per cent. It was applicable to all sales and importations of goods, except sales by retailers and farmers. Certain items were exempted from the tax, such as basic foods, animal feed and grain, coal, and goods to be exported.





19. Initially, this tax took the form of a turnover tax; that is, the tax was imposed each time the goods changed hands throughout the production-marketing chain, up to the sale to a retailer. Strenuous objections to the inequities created by this multi-stage application of the tax led to its modification to a two-stage tax within a month of its introduction. Finally, in 1924, it became a single-stage tax applied on the sale of goods by manufacturers or on the importation of goods. This is the basis on which the current federal sales tax is applied.

20. In 1924, with the adoption of the single-stage tax, the general tax rate was increased to 6 per cent to generate revenue equivalent to the multi-stage tax. General criticism of the sales tax led to a series of reductions in the rate until, in 1930, it was reduced once more to 1 per cent. By 1931, however, as a result of the effects of the depression, tax yields had declined drastically and relief expenditures were rising. To help finance these outlays the rate was increased to 4 per cent in 1931, 6 per cent in 1932 and 8 per cent in 1936. It remained at 8 per cent until 1951, when it was increased to 10 per cent. A further increase to 11 per cent was instituted in 1959, and in 1967 the current 12 per cent rate was introduced.

21. The past two years have seen the introduction of two further commodity taxes: the Oil Export Tax imposed in 1973, and the Air Transportation Tax which came into force in December, 1974. Neither of these taxes is totally new to the federal commodity tax system which, until 1963, contained a duty of 7 per cent on exports of electricity, and during the 1920s and 1940s an excise tax on passenger railway tickets.

22. Table 1 indicates that until World War Two, commodity taxes produced almost 50 per cent of federal tax revenues. The relative shift to income taxes since World War Two is particularly evident in the last eight years, during which the percentage of total tax revenues produced by commodity taxes has declined from 30 per cent to the current 23 per cent. This was due in part to increased receipts from income taxes as well as to the steady growth of exemptions to the sales tax.

23. Commodity taxes also play an important role in provincial tax systems, accounting for approximately 50 per cent of provincial tax revenues. Provincial sales taxes were first introduced by Saskatchewan in 1937 and by Quebec in 1940. These provinces were followed by British Columbia in 1948 and New Brunswick and Newfoundland in 1950. Similar taxes were introduced by Nova Scotia in 1959, Prince Edward Island in 1960, Ontario in 1961 and Manitoba in 1967.



TABLE 1

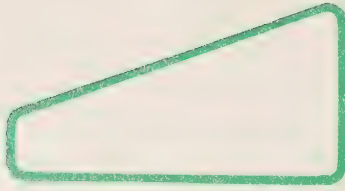
Federal Commodity Taxes as a Percentage  
of Federal Budgetary Tax Revenue<sup>1</sup>

Various Fiscal Years 1925-26 to 1973-74

Fiscal Year	Federal Sales Tax <sup>2</sup>	Other Excise Taxes <sup>3</sup>	Excise Duties	Total Commodity Taxes	Customs Import Duties	Direct Taxes <sup>4</sup>
(per cent)						
1925-26	22.2	8.5	13.1	43.8	38.8	17.4
1930-31	6.8	5.6	19.4	31.8	44.2	24.0
1935-36	24.4	12.2	14.0	50.6	23.3	26.1
1940-41	23.1	13.7	11.4	48.2	16.8	35.0
1945-46	9.6	13.3	8.4	31.3	5.9	62.8
1950-51	16.5	8.3	8.7	33.5	10.6	55.9
1955-56	16.1	6.9	6.2	29.2	12.0	58.8
1960-61	14.4	5.8	6.9	27.1	9.9	63.0
1965-66	20.4	4.3	6.5	31.2	10.0	58.8
1966-67	20.3	4.2	6.2	30.7	10.5	58.8
1967-68	20.0	4.2	6.1	30.3	9.3	60.4
1968-69	17.4	4.2	5.6	27.2	8.5	64.3
1969-70	15.7	3.5	4.7	23.9	7.5	68.6
1970-71	15.0	3.6	4.9	23.5	7.2	69.3
1971-72	15.8	3.1	4.8	23.7	7.9	68.4
1972-73	15.6	2.7	4.3	22.6	8.0	69.4
1973-74	16.0	2.4	4.1	22.5	8.2	69.3

Source: Public Accounts of Canada

- 1) Budgetary tax revenues differ from total budgetary revenues by the exclusion of postal revenues, return on investments, and miscellaneous non-tax revenues.
- 2) Sales tax revenues are net of refunds and allocations to the Old Age Security Fund.
- 3) Other excise taxes include miscellaneous indirect taxes such as the tax on insurance premiums and the export of electricity. The Oil Export Tax is excluded from other excise taxes and from budgetary tax revenues from December 1973 onward.
- 4) Direct taxes include personal income taxes, corporate income taxes, withholding tax, estate tax, and succession duties, and taxes on excess profits. Post-1962 values are not strictly comparable with values before 1962 due to changes in federal-provincial fiscal arrangements in that year.



24. Table 2 portrays the distribution of federal and provincial commodity tax revenues from major sources.

#### Current Commodity Taxes

25. The federal sales tax is imposed under the Excise Tax Act and applies to all goods sold by manufacturers or imported into Canada, except goods for which specific exemption is provided. Foodstuffs, clothing, pharmaceuticals and items related to personal health, commercial transportation equipment, construction equipment and agricultural and manufacturing equipment are exempt. Relief from the tax is also provided for goods purchased by hospitals, certified institutions and provincial governments. Since November, 1974, a preferential rate of 5 per cent has applied to construction materials.

26. The Excise Tax Act also imposes selective excise taxes at varying rates on domestic sales and imports of such commodities as jewellery, wine, tobacco products, smokers' accessories and certain high energy-consuming goods. In addition to the sales and excise taxes, the Excise Tax Act also provides for the taxation of air transportation and foreign insurance premiums.

27. The Excise Act imposes excise duties at varying unit rates on domestically produced beer, alcoholic spirits and tobacco products. Similar duties are imposed on imports through "offset" rates (i.e., an amount equivalent to the excise duties imposed on similar domestic goods) in the Customs Tariff.

28. Provincial retail sales taxes also apply to all goods except those for which specific exemption is provided. All provinces imposing a sales tax exempt foodstuffs and prescription drugs while their policies vary for clothing, patent medicines, school supplies and production equipment. Rates of tax vary by province between 5 and 8 per cent.

29. With varying application the provinces also extend their retail sales taxes to include some services. Most provinces tax meals and alcoholic beverages, hotel accommodation, telephone service, laundry and dry cleaning. Special taxes on tobacco products, motor vehicle fuels and pari mutuel wagering are levied by all provinces.

#### The Role of Commodity Taxes

30. Commodity taxes are particularly well suited to the execution of several of the functions of the federal fiscal system. They provide a stable revenue source and are an effective means of influencing consumption and resource utilization in accordance with policy goals. In addition they are an effective stabilizing tool, both for achieving broad economic effects and for stimulating or restraining particular sectors of the economy.

**TABLE 2**  
**Federal and Provincial Indirect Taxes<sup>1</sup>**

**Fiscal Year 1973-74**

Item	Federal Government		Provincial Governments		Total
	(millions of dollars and per cent of total)				
	\$	%	\$	%	\$
General Sales Tax <sup>2</sup>	3,590	76.7	2,773	48.9	6,363
Alcohol <sup>3</sup>	463	9.9	722	12.8	1,185
Tobacco Products <sup>4</sup>	609	13.0	251	4.4	860
Special Excises	20	0.4	—	—	20
Gasoline & Motive Fuels <sup>5</sup>	—	—	1,339	23.6	1,339
Other Indirect <sup>6</sup>	—	—	587	10.3	587
Total	4,682	100.0	5,672	100.0	10,354

1) Federal government revenues are actual 1973-74 revenues, derived from various sources. Estimates for Provincial governments are taken from Statistics Canada, *Provincial Government Finance, 1973*.

2) Federal sales tax differs from table 1 in that it is before allocations to Old Age Security Fund.

3) Federal revenues from alcohol are derived from excise duties and excise taxes. Provincial revenues include only the profits of provincial liquor boards. Revenues collected from these products under general sales tax statutes are included under general sales tax revenues.

4) Revenues from tobacco taxes imposed under general sales tax statutes are included in general sales tax revenues.

5) Federal revenues from gasoline under the manufacturer's sales tax are included under general sales tax revenues.

6) Provincial Other Indirect taxes include payroll taxes, taxes on insurance premiums, other taxes on corporations, provincial real property taxes, separate excise taxes on alcoholic beverages, amusement taxes, and other commodity taxes.





31. The presence of commodity taxes enhances the equity of the overall tax structure by supplementing income as a measure of ability to pay. Individual circumstances differ in ways which cannot be fully recognized by any single index of taxable capacity or by any single tax. The greater the reliance upon any single tax, the greater the likelihood of unacceptably large strains and distortions. These are best avoided by the adoption of a "balanced" tax system; i.e., one where the burden of raising revenues is divided among several revenue sources so that no single source is utilized to the point of generating severe and unacceptable distortions. In consequence, the income-based taxes should be supplemented by other taxes that are predicated on the principle that, to some degree, people should be taxed on the basis of what they use up of the nation's output (i.e., in relation to their consumption), and not exclusively in relation to what they have contributed to that output (as measured by their income).

32. Table 3 compares the taxes on goods and services as a percentage of total tax revenues for all member nations of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) for the years 1965 and 1972. Taxes on goods and services in Canada (all levels of government) represented 30.9 per cent of total tax revenues in 1965 and 25.2 per cent in 1972\*. There is thus no marked difference between Canada and most developed nations in the proportion of total tax revenues derived from taxes on goods and services.

33. Clearly, with the substantial responsibilities of modern government, it is essential that commodity taxes continue to form a significant part of the federal taxation system. The effectiveness of commodity taxes in this role, however, is contingent upon the preservation of a broad commodity tax base and the development of a structure that achieves the optimum blend of neutrality, flexibility and efficiency.

---

\* These figures exclude property taxes, social security contributions, import duties and permits and licence fees, but include profits of fiscal monopolies and government enterprises. All these items, however, are included in the total tax revenue. While this treatment differs somewhat from the procedure followed for the compilations of budgetary revenues in the public accounts, and for indirect taxes in the national accounts, the percentages on Table 3 relate closely to the types of taxes under consideration in this review, and are comparable across O.E.C.D. member countries.

**TABLE 3**  
**Taxes on Goods and Services**  
**as a Percentage of Total Taxation**  
**All Levels of Government**  
**OECD Member Countries**

Country	1965	1972
	(per cent)	
Australia	23.8	21.7
Austria	31.1	31.8
Belgium	31.4	28.6
Canada	30.9	25.2
Denmark	35.7	32.3
Finland	36.2	37.2
France	34.2	34.0
Germany	27.8	25.7
Greece	22.0	18.1
Ireland	25.7	29.7
Italy	34.6	30.7
Japan	22.1	17.1
Luxembourg	14.1	13.2
Netherlands	17.5	19.5
New Zealand	21.3	19.9
Norway	36.2	38.0
Portugal	n.a.	27.6
Spain	26.1	20.8
Sweden	26.7	26.9
Switzerland	14.1	14.1
Turkey	33.4	30.2
United Kingdom	12.6	11.0
United States	18.4	16.2
Average	26.2	24.8

Source: OECD, *Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965 – 1972*. Taxes on goods and services include profits of fiscal monopolies and government-owned enterprise but exclude taxes levied in respect of ownership or use of goods such as licences and permits. Also excluded from taxes on goods and services are real property taxes, social security contributions, and import duties. Total taxes include social security contributions.



## Conclusions of Previous Reviews

34. Canada's system of commodity taxation was reviewed by the Rowell-Sirois Commission in 1940, the Sales Tax Committee in 1956 and the Royal Commission on Taxation in 1966. Each of these reviews concluded with recommendations for structural changes to improve the neutrality and effectiveness of the sales tax.

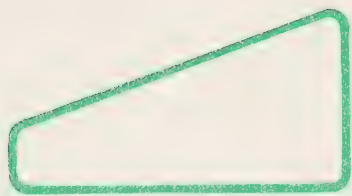
35. The Rowell-Sirois Commission was critical of the tax because it was held to be regressive. Since then, however, the regressivity of the tax has been reduced through exemptions for such goods as pharmaceuticals, clothing and footwear, and those foodstuffs that were taxable at the time of the Report.

36. The Sales Tax Committee, a small group established by the Minister of Finance to examine the value base on which the tax rate applies, recommended that "the basis of the tax be changed from the manufacturer's level to the level at which retailers purchase goods" — (i.e., to a wholesale tax). In addition to resolving major problems in the application of the tax when manufacturers sell to customers at different levels in the marketing process, the committee concluded that a wholesale tax would bring the valuation for sales tax purposes of most imported goods into line with that of domestic goods.

37. The Royal Commission on Taxation labelled the manufacturer's sales tax a "bad tax" and stated that it had "no hesitation in recommending that it should be replaced simply because of its many defects" — the prime defect identified being that of a lack of neutrality. The manufacturer's sales tax was also criticized on the grounds that it provides more favourable treatment to imported goods than domestic goods.

38. The Royal Commission also concluded that a wholesale sales tax offered substantial improvements over the manufacturer's sales tax. It recommended, however, that the manufacturer's sales tax be replaced by a federal sales tax applied at the retail level in recognition of the greater degree of neutrality this would achieve and the potential to include services as well as goods in the tax base.





## II THE MANUFACTURER'S SALES TAX: AN ANALYSIS

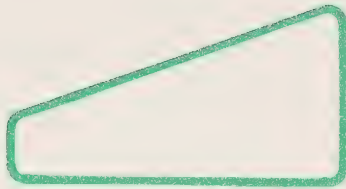
39. Inadequacies identified by previous reviews in the current manufacturer's sales tax may be summarized as follows:

- Serious valuation problems arise due to the various trade levels at which goods are marketed. In many instances, no provision exists for taxpayers to appeal rulings in respect of the value for tax;
- Imported goods gain a potential tax advantage over domestically produced goods because advertising, warranty, and other marketing values added in Canada, which typically are included in the taxable value of domestic goods, may not be included in the taxable value of imported goods;
- The present system favours goods bearing the private brand of a person other than the manufacturer because these may escape tax on many values that are included in the taxable value of goods bearing the brand name of the actual manufacturer; and
- The treatment of transportation costs tends to favour goods of manufacturers located closer to supply sources over goods of local manufacturers and thus may encourage the establishment of manufacturers close to their source of materials.

### Neutrality

40. A necessary criterion for a good sales tax is that it be neutral; that is, the application of the tax should not distort consumer choices among competing goods. This may be said to be achieved when the ratio of tax to final consumer price is equal for all possible expenditures. Competitive distortions may arise from a difference in the rate of tax on goods, for example, when some items within a class of competing goods are exempt from tax or are taxed at a lower rate than other goods. Similar distortions may also result from application of the tax at different points in the production-marketing process so that a higher or lower proportion of final value is added after the application of tax.

41. Any sales tax imposed prior to the retail level inevitably lacks neutrality because the proportion of value added to the goods after the imposition of the tax may vary widely depending on the particular channels of distribution and



### Valuation of Goods of Domestic Manufacturers

the mark-ups applied at each stage. It follows, therefore, that the earlier the tax is imposed in the production-marketing chain the greater the problem of achieving neutrality.

42. The current legislation provides for tax to apply on the manufacturer's "sale price" of domestic goods, without regard for the level of trade to which such goods are sold, the functions assumed by the purchaser (advertising, warranty, etc.) or the costs included in the price of taxable goods for such things as delivery or installation. A strict observance of the present law would result in the most haphazard of bases. As a result, it has been a long-standing practice of the Department of National Revenue to attempt to reduce the competitive imbalances which otherwise would result. This is accomplished through the provision of discounts from a manufacturer's selling price of goods if the goods are sold directly to retailers or users.

43. These discounts or tax equalization measures are designed to reduce the value for tax to the approximate price at which similar goods are sold by manufacturers to wholesalers. Not every industry lends itself to these discounting provisions however, as in many industries goods are not marketed regularly through wholesalers. Only about 30 per cent of taxable domestic goods are in fact sold by manufacturers to wholesalers. Manufacturers sell approximately 40 per cent of taxable domestic goods to retailers, 25 per cent to large industrial and institutional users and about 5 per cent to individual consumers.

44. Individual firms within an industry may be in a position to establish their own notional price to wholesalers on the basis of their sales pattern and thereby gain an advantage over competitors who do not make representative sales to wholesalers. On balance, although the current tax equalization measures do provide a rough element of neutrality within industries, they may in fact create some distortions between different industries.

45. The present equalization or discounting provisions result in two further undesirable features of the tax. First, there is no formal means by which taxpayers may appeal departmental rulings regarding the value for tax. And secondly, these equalization measures must always be discounts from the sale price; in consequence they are ineffective where removal of competitive distortions would require an increase in the taxable value for certain goods. This would be the case where goods are imported or sold at prices that do not include all the marketing elements normally contained in the taxable value of similar goods.



#### Private Brand Goods

46. Private brand goods, e.g., goods bearing the brand name of a large retail chain as opposed to the brand of the actual manufacturer, may be taxed on a value that does not reflect all the marketing elements normally contained in the manufacturer's sale price of similar goods. Under the current tax, where the actual manufacturer markets his own goods, tax is payable on his sale price including advertising, warranty, risk and similar costs. On the other hand, where a distributor or retailer has goods manufactured for him, the tax may apply only on the manufacturer's costs plus proportionate profit. In cases where the manufacturer is temporarily utilizing excess production capacity, these costs may include only marginal production costs. All costs assumed by the private brand distributor or retailer, such as warranty, advertising and risk, escape tax.

#### Transportation Costs

47. Under a manufacturer's sales tax, efforts to include transportation costs beyond the factory door in the value on which the sales tax applies are easily rendered ineffective. Wholesalers may locate close to their suppliers, or manufacturers may establish separate wholesaling firms next door to their plant, to minimize the outward transportation costs reflected in the taxable sale. Consequently, under the current manufacturer's sales tax, inward transportation costs (that is, all transportation costs which occur up to the point at which the goods become subject to tax) are included in the sales tax base because they are reflected in the manufacturer's sale price. But outward transportation costs (that is, transportation costs which occur when goods move from the factory to the customer) are not included in the value for tax.

48. Transportation costs are an important component of the total cost of placing finished goods on the local market. Their exclusion beyond the factory door from the tax base may disadvantage manufacturers who must rely on distant sources of materials or components. In this context representatives at the Western Economic Opportunity Conference (WEOC) expressed concern that exclusion of transportation costs beyond the factory door may tend to encourage some manufacturers to locate close to their suppliers. For example, a manufacturer of steel pipe may be encouraged to locate close to his suppliers of steel in order to minimize freight cost to his plant (included in his value for tax) and maximize outward freight to his market (excluded from the value for tax).





## Valuation of Imported Goods

49. Under the manufacturer's sales tax, imported goods are taxed on a different basis than domestic goods. The sales tax is applied to the duty-paid value of imports, that is, to the sum of the value for duty in accordance with the provisions of the Customs Act and the duty applicable to the goods. Domestically produced goods, on the other hand, are taxed on the price at which manufacturers sell goods.

50. Many manufacturers and trade associations have alleged that the different valuation bases favour imported goods over domestic goods. The competitive distortions discussed to this point relate to domestically produced goods and tend to shift demand and employment within domestic industries. It is alleged, however, that sales tax advantages for imported goods over domestic goods shift production outside the country and discourage growth and employment in Canadian industries. This is, therefore, one of the most serious criticisms leveled against the manufacturer's sales tax and warrants close examination.

51. It may be argued that the treatment of imports is similar to that of private brand goods in that all advertising, warranty and other marketing values added by the importer in Canada escape tax. But it may also be argued that the underlying principle of fair market value ensures that the marketing costs of the foreign supplier in his home market are reflected in the price of the goods and in the value for duty. The fact remains, however, that some firms have indicated that they achieve significant sales tax savings by having goods fabricated abroad and importing the finished product, rather than fabricating the goods in Canada.

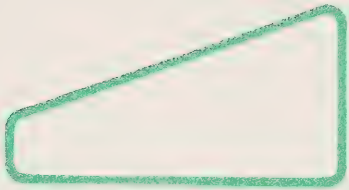
52. There is little doubt that cases exist where imported goods are in a better competitive position than domestically produced goods after imposition of the federal sales tax. This is due in part to the fact that for some classes of goods — for example, automobiles — the proportion of such marketing costs as advertising, warranty, financing, etc., added to imported goods after importation is greater than the proportion of marketing values added to domestic goods after the sale by the manufacturer.

53. A further argument may be made with respect to transportation costs. The current valuation for duty on imported goods is exclusive of transportation costs beyond the point of shipment to Canada from the country of export.



This may tend to disadvantage Canadian manufacturers who import parts or materials for assembly or further fabrication in Canada. Assuming the goods they produce are taxable, the tax is calculated on their sale price in Canada which must include the cost of transporting the materials to Canada. Similar goods, produced in the country where the materials originated and shipped to Canada as finished products, would be taxed on the duty-paid value; the transportation costs to Canada would thus not be included in this value for tax.

54. On the matter of neutrality, therefore, the current manufacturer's tax has serious shortcomings. Even with the tax equalization measures employed by the Department of National Revenue, non-neutralities exist among competing domestic goods and between imported and domestic goods.



### III DISCUSSION OF ALTERNATIVES

55. It is evident from this discussion that the current manufacturer's sales tax has serious limitations, particularly in establishing the value for tax, and that some reform is in order. Essentially three alternatives appear worthy of consideration. These are:

- improve the current tax at the manufacturer's level;
- move the tax to the wholesale level; or
- move the tax to the retail level.

A fourth possibility is provided by a turnover tax; that is, a tax that is imposed each time goods change hands throughout the manufacturing-marketing chain. The obvious advantage this provides to vertically integrated companies, however, makes such a tax unacceptable from the standpoint of neutrality, and serious consideration of this alternative is not warranted.

56. A value-added tax (VAT) has not been included among these basic alternatives. VAT is essentially a collection mechanism employed in conjunction with a sales tax. The alternatives indicated above refer to the trade level at which the sales tax may be imposed. Once an appropriate level for the sales tax has been established, it becomes a question of the most suitable collection mechanism to employ. This involves a decision between a single-stage collection mechanism (applying only once in the marketing chain) as in the current federal sales tax and the provincial retail sales taxes, or a value-added mechanism (collected in installments throughout the production-marketing chain). A value-added mechanism could be employed in conjunction with a sales tax imposed to either the wholesale level or the retail level. Discussion of the value-added mechanism, therefore, is conceptually separable from a consideration of the trade level at which the tax is imposed. VAT is discussed in more detail in paragraphs 83 to 87.

57. The three tax-level alternatives are discussed here primarily in terms of neutrality, and economy of compliance and administration. No explicit comparison is made on the basis of equity, because in the context of a sales tax, equity is more a function of the scope of the tax (i.e., of the range of goods and services to which it applies) than it is of the trade level at which the tax is imposed. The choice of the level of imposition is thus largely independent of equity considerations.





### An Improved Manufacturer's Tax

58. It would be possible to resolve the most significant anomalies in the current tax and still apply it at the manufacturer's level. This, however, would entail complex tax equalization procedures. To achieve a reasonable degree of uniformity in the value for tax it would be necessary to increase the sales tax payable on imported and private brand goods and further extend the principle of discounts for tax purposes on sales directly to retailers and consumers.

59. Specifically, regular lines of domestic goods would be taxed on the manufacturer's sale price to wholesalers or on an equalized (i.e., discounted) value for sales directly to retailers or users. Imported goods would be taxed on the duty-paid value or a value that is representative of the marketing level at which domestic goods are taxed, plus transportation costs to the border. Private brand goods would be taxed on the sale price of the manufacturer plus an additional amount to equate them to the normal sale price to wholesalers of regular line goods.

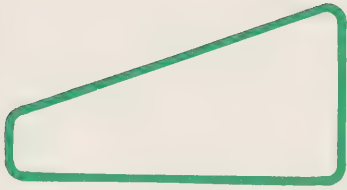
60. It would be necessary to adjust the value for tax either up or down from the actual sale price for approximately 50 per cent of total transactions because the greater proportion of taxable sales are made to persons other than wholesalers. The absence of a wholesale market in some industries would further complicate the equalization process as it would be necessary to develop percentage discounts to represent the mark-up that would otherwise be applied by wholesalers on sales to retailers in these industries.

61. To some extent this is now effected by administrative practices under the present sales tax system. However, it would be extremely difficult to incorporate these arrangements on a legislative basis. The absence of a legislative framework raises difficult problems for taxpayers.

62. In summary, while it would be possible to reduce the competitive distortions of the sales tax and retain its application at the manufacturer's level, this would involve extensive adjustments to the sale price of goods in order to arrive at an equitable value for tax. It is considered that the measures required to achieve these improvements at the manufacturer's level would be more complex, and the results less neutral, than those involved in moving the tax to a further level of trade.

### A Wholesale Tax

63. The next level of trade at which the sales tax may be applied is the wholesale level.



64. A single stage tax at this level would be imposed on the last wholesale transaction, that is, on the sale to a retailer, whether made by a manufacturer or a wholesaler. Assuming the current scope, a wholesale tax would involve approximately 75,000 taxpayers, including the current 58,000 licensed domestic manufacturers plus approximately 17,000 wholesalers and distributors of imported and domestic goods. These licensed taxpayers would be permitted to purchase inventory items free of tax and would account for tax at the time of sale of taxable goods. The tax would be calculated on the sale price to retailers or, where goods are sold directly to individual consumers, on an equalized value related to the price that would be charged to retailers. Goods imported directly by retailers and users would be taxed on their duty-paid value plus transportation costs at least to the Canadian border. In the case of goods imported by individual consumers it would be necessary to review the value for tax to ensure that the tax payable on such goods is not greater than that payable on goods flowing through other marketing levels in Canada.

65. A tax at the wholesale level is not substantially different from a manufacturer's tax. In fact, a significant portion of domestic goods are now being taxed on this basis because sales to retailers are the most common trade pattern for many domestic manufacturers.

66. In terms of neutrality, the tax would more closely approach a constant percentage of the sale price to consumers because it would be imposed at a trade level only one step removed from the consumer. In addition, a tax at the wholesale level would be imposed at a level of trade (i.e., sale to retailers) at which most imported and domestic goods converge, whether or not they are marketed through wholesalers, distributors or manufacturers. The end result is that approximately 85 to 90 per cent of taxable domestic sales would be taxed in a uniform way on actual sale price.

67. A tax at the wholesale level would eliminate virtually all potential for competitive sales tax distortions between imported goods and domestically produced goods. Currently imports are taxed on a different base than domestic goods. Since the marketing values added after the tax is imposed are greater for some imported goods than for similar domestic goods, this system is believed to favour imported goods in these cases. It appears that somewhat more than 50 per cent of imported taxable goods, however, flow through wholesalers and distributors. Under a tax at the wholesale level, these goods would be taxed on their sale price in Canada by the wholesaler or distributor in the same manner and on the same basis as domestic goods, thereby removing any potential sales tax advantages to either class of goods.



68. The valuation basis for goods imported directly by retailers and users would be comparable to that applied on domestic sales. Goods purchased by retailers from wholesalers or manufacturers in Canada would attract tax on the cost to the retailer in the Canadian market. Goods imported directly by retailers would similarly be taxed on the value of goods to the retailer in the Canadian market, i.e., his purchase price or the value for duty, plus the duties and transportation costs associated with bringing the goods to the Canadian market.

69. In terms of price to the consumer the result is the same. Neutrality is achieved when the tax is a constant ratio of consumer price. Whether a retailer imports the goods or purchases them from domestic suppliers the sales tax would apply on the cost of the goods to the retailer, that is, the sum of the price paid to the supplier and import costs if applicable. Assuming that retailers apply the same percentage mark-up to domestic and imported goods, the sales tax content would be the same proportion of the price to consumers in both cases.

70. Transportation through to consumers is as much a part of the value of consumer goods as any other component of the manufacturing-marketing process. It may be argued that such costs should be included in the value for tax to assure neutrality in respect of the location of industries and competition between goods. In a tax at the wholesale level it is feasible to include transportation costs to the retailer's door in the value for tax because there is little opportunity for retailers to locate close to their suppliers to escape tax on these costs. However, inclusion of these transportation costs does raise some problems which are discussed later in this paper, in paragraphs 112 to 120.

71. A tax at the wholesale level would also eliminate a major portion of the current private brands problem. Where such goods are purchased by manufacturers, distributors or other persons for re-sale to retailers, the tax would apply on the sale price to the retailer in the same manner as goods bearing the brand name of the physical manufacturer. Some potential advantage may still exist in respect of private brand goods purchased by retail organizations. It would be possible, however, to introduce measures to equate the value for tax for these goods to that of regular line goods sold by the actual manufacturer.

72. It should be noted, however, that a sales tax at the wholesale level does not lend itself to the taxation of services. If a broad range of services were to be included in the scope of federal taxes, this would have to be accomplished through a separate system apart from the wholesale tax.





73. Although a move to the wholesale level would result in an additional 17,000 taxpayers, the cost of collection and administration should represent approximately the same proportion of total revenues as at present, due to the greater simplicity of a tax at the wholesale level. Experience in other countries employing a tax at the wholesale level suggests that the cost of collection is approximately the same as that of a manufacturer's tax.

74. In conclusion, therefore, movement of the federal sales tax to the wholesale level offers greatly improved neutrality for both imported goods and domestically produced goods and represents only a moderate restructuring of the current manufacturer's tax.

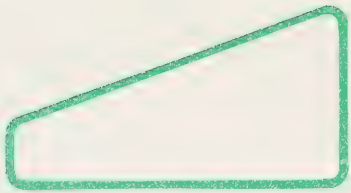
#### A Retail Tax

75. A further possibility is to move the federal sales tax to the retail level.

76. A single-stage tax at the retail level would be imposed on the final sale price to the consumer and could be applied to all goods or services except those which were specifically exempted. A tax limited to goods would be payable by approximately 250,000 licensed manufacturers, wholesalers and retailers. This number would increase substantially if services were also taxed. Goods imported directly by consumers would be taxed on the duty-paid value plus transportation costs at least to the Canadian border. Licensed taxpayers would pay no tax on the purchase of inventory items or most goods used in their taxable operations.

77. In terms of neutrality the optimal point to impose a sales tax is at the retail level because the amount of tax remains a constant proportion of the price to the consumer, regardless of the distribution channels which the goods have followed. A tax at the retail level has the potential of achieving neutrality in its effect on competition between goods and services, between private and national brands, and between imports and domestic goods. All transactions are taxed on the same basis. The tax content of exports is easily eliminated. The treatment of transportation costs as a component of taxable value is less significant with a retail tax because such costs are automatically included in the sale price.

78. Currently nine of the provinces impose direct retail sales taxes. Under the British North America Act, the federal government could impose a retail sales tax either directly on the consumer, with collection by the retailer, or indirectly, where the tax is imposed upon the retailer. The presence of the provinces in this tax field is of course an important consideration in deciding the appropriate level for the federal sales tax.



79. The federal sales tax could be imposed at the retail level in one of the following ways:

- (i) as an indirect tax, imposed on the retailer and calculated on his gross taxable sales over a period of time; or
- (ii) as a direct tax imposed on each sale to consumers and collected either;
  - (a) as a distinct levy apart from whatever provincial sales tax may also apply, or
  - (b) as a jointly operated sales tax combining both the federal and provincial rates.

Assuming the same scope and revenue yield as at present each of these alternatives would involve a federal sales tax rate of about 8 per cent.

80. The indirect federal retail sales tax, (i) above, and the distinct direct sales tax, (ii)(a) above, would both be very complex for the approximately 250,000 retailers involved as they would have to cope with two sales taxes, each employing its own scope, policies and rates. The most sensible approach would be a jointly operated retail sales tax, shared with the provinces, (ii)(b) above. This would require substantial uniformity in the scope of the tax. At present, however, one province imposes no sales tax while the others, and the federal government, have evolved their own ranges of taxable and exempt items to suit their economic and fiscal goals. Such goods as clothing, production equipment, building materials and commercial transportation equipment may be free of tax, taxed at a reduced rate or taxed at the general rate depending on the jurisdiction involved. It follows, therefore, that a shared retail sales tax would involve some initial adjustments in the scope of the current federal and provincial sales taxes and some loss of fiscal flexibility in this area for both levels of government.

81. In summary, while it is true that a retail sales tax offers the potential for complete neutrality, a sales tax at the wholesale level is very close in this respect, since the tax is applied at a level of trade only one step removed from the sale to consumers. A wholesale sales tax would operate independently of the provincial sales taxes and, given the tax arrangements that currently exist between the federal and provincial governments, the continuation of distinct commodity taxation systems would help preserve the fiscal flexibility of both



levels of government. Furthermore, a move to the wholesale level can be accomplished by a moderate restructuring of the existing commodity tax system rather than a major reform.

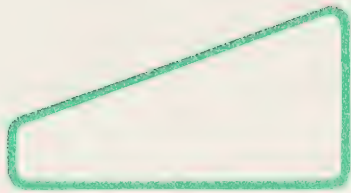
82. The question is not whether a retail sales tax is more neutral than a wholesale sales tax, but rather, whether the additional degree of neutrality offered by a retail sales tax warrants the involvement of a great many more taxpayers and the problems implicit in the concurrent occupancy of a single tax field by more than one level of government. In the circumstances, it is considered that the marginal improvement in neutrality offered by a retail sales tax over a wholesale sales tax does not, at this time, warrant the additional taxpayers and problems involved. It is proposed, therefore, that the application of the federal sales tax be moved to the wholesale level.

#### Value-Added or Single-Stage Application

83. As indicated earlier, a value-added tax relates more to the mechanics of collecting sales tax than to a level of imposition of a sales tax. It can be described as a multi-stage tax from which any element of tax-on-tax has been eliminated. As goods proceed through the production and distribution channels, each successive firm is charged tax on its sales. However, the cascading effect of the tax is eliminated by taxing each successive taxpayer in the chain only on the value which has been added by that taxpayer. The most popular method of achieving this is by having the taxpayer pay only the difference between the tax paid on his purchases and the tax applicable to his sales.

84. As implemented in other countries, a VAT is essentially a tax to the retail level with fractional payments throughout the production-marketing chain. For that reason, the advantages and disadvantages of a tax at the retail level in terms of neutrality, flexibility and efficiency also apply to a VAT mechanism to the same level. VAT is often praised for its ability to aid exports. These claims arise from two factors: First, a VAT mechanism is usually employed with a tax of wide scope. This fact, together with the international practice of remitting indirect taxes on exported goods, results in a minimum of tax content in export prices. Secondly, its very substantial and broadly distributed revenue potential provides the country an opportunity to reduce direct taxes, such as corporation and property taxes, which may be an element of export prices but, because of international trading agreements, cannot be deducted. It should be noted, however, that a VAT is no more effective in this respect than an equally broad-based single-stage tax. Given the same scope and rate, a single-stage tax could generate the same revenues, reflect as little tax content in export prices and be excluded from exports under international trading agreements.





85. By far the most important benefit of a VAT mechanism is its effectiveness as a collection technique. A VAT forces traders to maintain better records, it encourages purchasers and suppliers to ensure that the correct tax is shown on each invoice, and if the tax on sales of goods to consumers is not remitted, it means at least part of the tax on those goods was collected at earlier stages in the chain. Fortunately, in the Canadian experience, there is little need for excessively onerous collection techniques. The overall Canadian tax system has long been able to rely for much of its effectiveness upon taxpayer's voluntary compliance.

86. Since a VAT applies at every stage through the production-marketing process, virtually all manufacturers, wholesalers and retailers must be licensed and a great many more taxable transactions result. The administrative burden, however, may be minimized if the tax is applied on a broad base covering all goods and services with no exemptions. The introduction of exemptions or multiple rates in the tax structure greatly increases the administrative costs.

87. A VAT mechanism therefore appears best suited to a tax at the retail level, imposed on a broad base of goods and services and coupled with a significant general tax rate. Consequently, if a jointly operated federal-provincial retail sales tax were to be pursued, a closer examination of a value-added mechanism and the constitutional questions involved would be warranted. A value-added mechanism employed in conjunction with a tax to the wholesale level, however, offers little advantage over the conventional single-stage mechanism. The existence of many exemptions would greatly complicate the value-added mechanism. The resulting increase in administrative costs for both taxpayers and the government would appear to outweigh the limited gains from the self-policing aspects of the tax, particularly at the moderate tax rates envisaged. Therefore, the government proposes to retain the single-stage mechanism in conjunction with the wholesale tax.



#### IV AN OUTLINE OF A WHOLESALE TAX FOR CANADA

88. Since the government has expressed a preference for moving the federal sales tax to the wholesale level, a more detailed description of a wholesale tax will be useful in assisting persons affected by any such move to appreciate the operation and effectiveness of a sales tax at this level.

89. As stated earlier, a wholesale tax represents a moderate restructuring of the current sales tax system. Indeed, movement of the tax to the wholesale level involves only four significant structural changes:

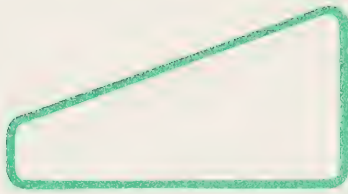
- imposing the tax on the last sale of the goods to a retailer, rather than the first sale after manufacture;
- including approximately 17,000 additional taxpayers in the tax system (mainly wholesalers);
- permitting the newly licensed wholesalers to obtain goods for their inventories free of tax; and
- including transportation costs up to the border, in the value for tax of goods imported by retailers and users, or possibly transportation costs to the retailer's door for all taxable goods.

#### Number and Treatment of Taxpayers

90. As mentioned above, the wholesale tax would be imposed on the last sale to retailers. This would increase the number of taxpayers by approximately 17,000 over the current 58,000 licensed manufacturers, by adding approximately 12,000 wholesalers and 5,000 firms who are primarily retailers but who make substantial sales by wholesale.

91. The treatment of manufacturers would not change under a wholesale tax in respect of goods of their own manufacture. They would continue to purchase their materials and partly-manufactured goods free of tax and account for sales tax at the time of sale of the goods to retailers or users. Their tax liability should be less, however, to the extent that sales to wholesalers and distributors would be free of tax.

92. All manufacturers and wholesalers who make at least 50 per cent of their sales of taxable goods to retailers would be permitted to purchase re-sale goods free of tax and account for tax at the time of sale of the goods to



retailers or users. For the purposes of this discussion such persons shall be referred to as “licensed wholesalers”.

93. Persons whose sales are predominantly to users, but who make substantial sales to retailers, may carry their inventories of re-sale goods on a tax-paid basis, accounting for additional tax only on a factor representing the value added by them to their sales to other retailers. Such firms would have no further liability for tax on goods sold directly to users.

94. Provision may also be made for persons who have a preponderance of sales to users entitled to sales tax relief (e.g., to manufacturers and hospitals) to be licensed and hold their inventories on a tax-free basis. This would relieve them from filing refund claims in respect of sales to exempt users; however, it would also require them to account for tax on their sales under taxable conditions in the same manner as licensed wholesalers.

#### Value for Tax

95. Imports by retailers and users would remain taxable at the time of importation, calculated on the duty-paid value plus transportation costs to the Canadian border; or to the retailer’s door if that is the policy adopted for domestic sales. In the case of goods imported by individual consumers it would be necessary to review the value for tax to ensure that the tax payable on such goods is not greater than that payable on goods flowing through other marketing levels in Canada.

96. At present, the value for duty on imported goods is calculated on the basis of selling price in the country of export and transportation costs beyond the point of shipment to Canada are generally not included. If the policy under a wholesale sales tax were to include transportation costs up to the retailer’s door in the value for tax on domestic sales, then similar treatment would be in order for goods imported by retailers. If the policy were to exclude transportation costs beyond the taxpayer’s door from the value for tax on domestic sales, then transportation costs up to the Canadian border should be included in the value for tax of goods imported directly by retailers. Otherwise, goods imported by retailers would enjoy an advantage over goods imported by wholesalers, as transportation costs up to the wholesaler’s establishment would be included in the wholesaler’s selling price and would be taxed.

97. The balance of imports are by manufacturers, wholesalers or distributors and would be taxed on the same basis as domestically produced goods in the manner described below.





98. Goods sold in Canada by manufacturers, wholesalers or distributors would be valued for tax on one of two bases, actual sale price, or a notional value related to the price that would be charged to retailers for similar goods in like quantities. All goods sold to retailers would be taxed on actual sale price. Similarly, most goods sold to large industrial or institutional users would also be taxed on the actual sale price as such sales are generally made at prices comparable to sales to retailers. These two groups represent approximately 85 to 90 per cent of all taxable domestic sales.

99. The remaining 10 to 15 per cent of taxable domestic sales, consisting of sales to personal consumers and some sales to large users, that are sold at prices greater than the price at which the goods are regularly sold to retailers, would be taxed on a value equal to the sale price to retailers. Since sales to retailers are a common base for almost all industries, it would be possible to provide a definition of this notional wholesale price in the legislation in terms of the price which those goods would generally sell for if sold to a retailer in Canada in the open market on sales freely offered and made on ordinary trade terms.

100. In the majority of cases the taxpayer should be in a position to determine his own wholesale price by reference to actual sales of like goods to retailers and would use this as the value for tax on sales directly to users. In cases where firms do not make representative sales to retailers, a discounting mechanism would have to be established. This may be the case for up to five per cent of taxable domestic sales.

#### Rate of Tax

101. Movement of the tax to the wholesale level would increase the value of the tax base by the addition of the wholesaler's mark-up. Therefore, to produce revenues about equal to that of the current manufacturer's tax, a rate of 10 per cent would be required, assuming transportation costs to the retailer's door were included in the value for tax. If domestic transportation costs were excluded from the value for tax, a rate of approximately 10.5 per cent would be required.

#### Commodity Price Effects

102. Although the total revenue from the tax may be the same with the new rate, the relative tax borne by certain goods or certain consumers would be higher or lower because of variances in wholesale mark-ups and transportation costs. The effects resulting from transportation costs are a separate aspect, contingent upon the policy adopted, and are discussed in paragraph 115. At this point the price changes directly attributable to including the wholesalers mark-up in the value for tax, both in respect of domestic goods and imported goods will be discussed.



On Domestic Goods	<p>103. Those goods which are currently being taxed on their actual sale price to retailers and users would attract a reduction in tax content, due to the application of the lower rate, the reduction being approximately one per cent of the retail price of the goods. Commodities in this group include domestic automobiles, household and office furniture and office equipment.</p> <p>104. A reduction in the tax rate from 12 per cent to 10 per cent would mean that goods passing through wholesalers whose mark-up is approximately 20 per cent would experience minimal change in tax burden and price. Some changes in relative tax burden would occur in industries where the wholesaler's margin is significantly greater or less than 20 per cent.</p>
On Imported Goods	<p>105. Goods imported by wholesalers and distributors would carry a slightly heavier tax load than under the present system because the wholesaler would be accounting for tax on his sale price (including transportation costs to Canada as well as the wholesale mark-up) rather than his duty-paid value. The impact of the additional levy would be reduced somewhat by the expected tax-rate reduction.</p> <p>106. Goods imported directly by retailers and users would be taxed on the duty-paid value plus transportation costs at least to the Canadian border but at the new lower rate. Therefore, goods imported by retailers or users may bear slightly less tax if the relative increase in the value for tax resulting from the inclusion of freight costs is less than the relative tax-rate reduction.</p>
Administrative Aspects	<p>107. Since a tax at the wholesale level is so similar to the current tax in its structure, it would be possible to carry forward many of the current refund, collections and enforcement provisions. Some of these have been in place for many years, work well and are understood by taxpayers. Others, however, are not consistent with modern business practices and will be revised where necessary.</p> <p>108. Regardless of the level to which the tax is moved, the government intends to re-examine these provisions in the light of current business practices and experiences in recent years. One area which should be mentioned at this point is that of taxpayer appeals.</p>
Appeal Provisions	<p>109. The existence of a definition of "wholesale price" in the legislation would provide a basis on which an appeal body may rule in instances where the taxpayer feels that the value for tax set by the administration is greater than the regular sale price to retailers. A comprehensive appeal mechanism covering</p>



such matters as value for tax and assessments is an essential component of a good commodity tax system. It is proposed that an appeal mechanism be instituted.

### **Transitional Arrangements**

110. Approximately 6,400 “wholesalers” are now licensed and operate with tax-free inventories. In order to provide equal treatment to new licencees who are predominantly wholesalers and to reduce the potential for an upward price effect, it is proposed that all wholesalers who would be required to be licensed be given a credit for taxes paid on goods in their inventories at the time the new tax is introduced. This credit could be applied against taxes payable on their subsequent sales. Inventories on hand in retail stores would only be affected to the extent that the scope or weight of the tax is changed and no special arrangements are considered necessary in that regard.

111. There may also be some adjustments with respect to these firms who now hold a wholesaler’s licence. Essentially, these licences were issued to firms who made extensive sales under tax exempt conditions. There is no provision in the Excise Tax Act to cancel a wholesaler’s licence when the holder no longer meets the licensing requirements. Many of these firms are not in fact true wholesalers and, if the tax were moved to the wholesale level, some persons in this group may wish to review the desirability of remaining licensed in view of the additional tax liability they would attract on sales to users under taxable conditions. If it is necessary for some firms to cancel their licence and shift to tax-paid inventory, taxes due on inventories in the hands of such persons at the time of change could be spread over a period of several months to minimize the impact.

### **Treatment of Transportation Costs**

112. An aspect of the wholesale tax that deserves detailed discussion is the treatment of transportation costs as a component of taxable value in domestic sales. A sales tax at the wholesale level offers the following alternatives in this respect:

- (i) include in the value for tax all transportation costs up to the retailer’s door;
- (ii) exclude from the value for tax all transportation costs beyond the taxpayer’s door (wholesaler or manufacturer); or
- (iii) apply the tax on the invoice price, (i.e., any freight costs included in the invoice would be included in the value for tax).



113. In a sales tax at the manufacturer's level, efforts to include transportation costs in the value for tax are easily rendered ineffective as wholesalers may locate close to their suppliers, or manufacturers may establish separate wholesaling firms next door to their plant, in order to minimize the transportation element in the taxable sale. Consequently, where manufacturers sell at delivered prices in the current federal sales tax, they are allowed to deduct identifiable delivery costs beyond the factory door before calculating the tax. As discussed earlier, this policy of excluding freight costs beyond the factory door has been criticized because it disadvantages manufacturers who rely on distant sources of materials and it may tend to encourage manufacturers to locate close to their suppliers. It has also been suggested that this policy runs counter to the objective of encouraging the growth of secondary manufacturing industries in less industrialized regions.

114. Because of the necessity to locate in areas convenient to consumers, there is little opportunity for retailers to avoid tax on transportation costs by locating close to suppliers. In consequence, under a sales tax at the wholesale level, all transportation costs up to the retailer's door could be included effectively in the value for tax. The distortions which result from the treatment of transportation costs under the present manufacturer's sales tax are thus readily avoided.

115. The inclusion of transportation costs in the value for tax (and application of a sales tax rate of 10 per cent) may, however, have modest effects on both relative and regional commodity prices. These would result because there would tend to be a slightly heavier tax burden on goods where transportation costs represent a relatively high proportion of the overall delivered price of the goods. Also, consumers in regions that rely more heavily on distant sources for their manufactured goods may bear a relatively higher tax burden. While this latter effect may tend, in the first instance, to increase slightly the prices of taxable goods in those regions, the change from the present practice could stimulate further development of the manufacturing sector in those regions, and thus tend to reduce the initial price effects while helping the local economy to expand.

116. On average, the cost of transporting goods from taxpayers to their customers, would, under a wholesale tax, represent about 3 per cent of their sale price, although this will vary significantly from product to product and where long distances are involved. Approximately 80 per cent of domestic sales are at delivered prices (i.e., inclusive of transportation costs). Thus up to 20 per





cent of taxable sales are on an ex-factory basis. If the policy were to include transportation costs in the value for tax, then many shipments now made on an ex-factory basis would probably be made at delivered prices. In those few instances where identification of the actual freight costs is a problem a simple method of estimating these costs, based on a percentage of the value of the goods, could be employed. Several percentages would have to be developed to accommodate the variance in transportation costs between products or where greater distances are involved.

117. Retention of the current policy of excluding outward transportation costs from the value for tax would continue to influence the location of manufacturers. In addition, under a wholesale tax, exclusion of transportation costs beyond the taxpayer's door may create a further inequity between goods marketed by wholesalers and goods purchased or imported by retailers directly from manufacturers. Transportation costs between the wholesaler and his suppliers would be reflected in the sale price (value for tax) of goods sold by wholesalers to retailers or users. Sales by manufacturers directly to retailers or users, however, would not attract tax on transportation costs beyond the manufacturer's door. Similarly, goods imported by retailers would not attract tax on transportation costs in Canada. Therefore, goods marketed through wholesalers would reflect a slightly higher proportion of transportation costs in the value for tax than goods purchased or imported by retailers directly from manufacturers. To put this in its proper perspective, however, it should be noted that the extent of any such advantage would relate only to the tax on the freight involved (representing about 1/3 of one per cent of the wholesaler's sale price, on average) and then only in respect of wholesalers who compete in their local market with distant manufacturers.

118. Although taxpayers would not be obliged to identify freight costs under a policy of excluding these costs from the value for tax, this policy may also involve some administrative burden for taxpayers. Since the majority of taxable sales are at delivered prices, taxpayers wishing to avail themselves of the policy of excluding outward transportation costs from the value for tax would have to identify these costs and deduct them before calculating their tax liability.

119. The third alternative is to impose the tax on the invoice price regardless of the transportation costs included. While this approach appears to offer some degree of simplicity to taxpayers, it would not resolve the neutrality problems described above as it may tend to encourage a change in the popular practice of quoting delivered prices.



120. The evaluation of the alternatives represents a trade-off between the removal of the current influence on the location of industry and the impact each alternative would have on the relative tax burdens borne by different regions. Both inclusion and exclusion of transportation costs may result in some relative shifting in tax burden among products and regions and some administrative burden for taxpayers. Although to some extent these factors may be greater with a policy of including transportation costs to the retailer's door in the value for tax, that policy would make the sales tax neutral in its influence on the location of industry and in its effect on competition between imported and domestic goods as well as between goods marketed through wholesalers and those purchased directly from manufacturers. On balance, it appears that inclusion of transportation costs to the retailer's door is the most desirable alternative. However, a firm policy concerning transportation costs is best left until such time as persons affected by these measures have an opportunity to express their views.

#### **Treatment of Taxpayers' Inventories**

121. The preceding general description of the wholesale tax pointed out that some distinction would be drawn in the tax between persons who are predominantly wholesalers and persons who are essentially retailers but who make a substantial volume of sales to other retailers. It is proposed that persons who are predominantly wholesalers hold tax-free inventories and account for tax on all sales of taxable goods. Persons who are predominantly retailers however, would hold tax-paid inventories and account for tax only on the value added by them in respect of goods sold to other retailers. This is an area where the wholesale tax differs significantly in its application from the manufacturer's tax, and warrants further discussion.

122. Under the manufacturer's tax, all licencees are treated alike in respect of their tax-free purchases of inputs and all account for tax on the first sale after production. Under a wholesale tax, goods are taxed on the last sale to a retailer. If only wholesalers made sales to retailers and if all wholesalers sold exclusively to retailers it would be appropriate to treat them all in the same way with respect to their inventories and sales. This cannot be done, however, because firms making wholesale sales may include firms who sell as little as 5 or 10 per cent to retailers, the balance being sales to consumers.

123. For reasons of equity, the wholesaler who makes most of his sales to retailers must be required to account for tax on his few sales to users on a value equivalent to his regular sale price to retailers. Also, since most of his sales are to retailers, he should be allowed to hold tax-free inventory to preserve the single-stage aspects of the tax.



124. However, where a person makes only say 10 per cent of his sales to retailers, it would be unreasonable to expect him to pay tax on a higher value base (his mark-up on wholesale sales) on the other 90 per cent of his sales to users. In these latter sales he is in competition with pure retailers who have incurred tax on their cost price only. Such a policy would force him to split off his wholesaling activity into a separate firm. Similarly, it would be unfair to his pure retailer competitors if that person were granted a completely tax-free inventory because of his 10 per cent sales to retailers.

125. Therefore, some distinction is needed between persons who are predominantly wholesalers and those who are predominantly retailers. One approach in this respect would be to license persons who are predominantly wholesalers (50 per cent or more sales to retailers) and use some other mechanism for the balance, such as registration.

126. Briefly, a "licensed wholesaler" (50 per cent or more sales to retailers) would be entitled to a tax-free inventory but would be required to account for tax on all sales (based on his sale price to retailers). A "registered wholesaler" would hold a tax-paid inventory and account for tax only on sales to other retailers (based on the value added in these sales).

127. The 50 per cent dividing line appears most appropriate because it is understood that most traders are either mainly wholesalers or mainly retailers and that there are very few firms around the 50 per cent point. This approach would result in approximately 12,000 licensed wholesalers and 5,000 registered wholesalers.

128. Provision could also be made for persons who are essentially retailers but have a preponderance of sales to exempt users (e.g. manufacturers and hospitals) to obtain a licence and hold tax-free inventory rather than a tax-paid inventory. While this would mean that they would account for tax in the same manner as licensed wholesalers, it would relieve them from filing refund claims on their exempt sales to users.



## V EXCISE DUTIES AND EXCISE TAXES

129. In terms of impact there is no essential difference between excise duties imposed under the Excise Act and excise taxes imposed under the Excise Tax Act. The use of two terms and the different statutes involved, however, has tended to create confusion over which levy is applied under which statute to which goods. The present situation may be summarized as follows:

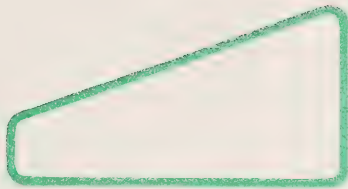
<b>The Excise Act</b>	imposes excise duties at various unit rates on domestically produced alcohol, spirituous beverages, beer and all tobacco products.
<b>The Excise Tax Act</b>	imposes excise taxes on both imported and domestic goods at a unit rate for wine, cigarettes and manufactured tobacco and at an <i>ad valorem</i> rate on cigars. Excise taxes are also imposed on a range of other selected commodities from jewellery to certain energy-consuming goods. The general sales tax also applies to all goods subject to excise duties or taxes in the same manner as other goods.
<b>The Customs Tariff</b>	imposes "offset rates" equivalent to the excise duties applicable to domestic goods, on imported beer, spirituous liquors and tobacco products. A portion of the excise tax on wines is also built into the various tariff items applicable to wines.

130. The term "unit rate" means that the tax is expressed in terms of the quantity of the product, for example, 42 cents per gallon of beer, whereas *ad valorem* rates are a percentage of the value of the goods.

131. Generally, excise levies may be imposed for either or both of the following reasons:

- to raise revenues; or
- to influence the consumption of goods and the allocation of resources.





There is little doubt that such levies are particularly well suited to either role. Inasmuch as some excise taxes are expressed as *ad valorem* rates, however, the application of these levies at the manufacturer's level is subject to the same valuation problems as the general sales tax. Consequently, in the course of the review of the commodity tax system an examination must also be made of the system for imposing these selective levies.

132. Excise levies on alcohol and tobacco products play a significant role in the commodity tax system of almost every country. In Canada, alcohol and tobacco levies have been imposed with remarkably few problems at the manufacturer's level for over a century. The current levies yield substantial revenues and while the high rates involved warrant extra controls these are focused upon a relatively small number of taxpayers. Since these levies are almost exclusively expressed as unit rates, based on the quantity of the product rather than the value, the trade level at which they are imposed does not significantly affect the amount of the revenues received. Consequently, the government is inclined to retain the application of these levies at the manufacturer's level. Movement to a further marketing level would only increase the number of taxpayers and add to the control problems and administrative costs.

133. Some concern has been expressed over the presence of the several statutes involved and the fact that as many as three rates may apply to the same product. Similarly, differences in the manner of imposing and collecting the levies arise from product to product and some rationalization of the system for taxing these products would appear to be in order.

134. It is also recognized that the weight of tax borne by products subject to excise levies is an important dimension of the review process. Such considerations, however, are similar to matters of scope and while open to discussion, any decisions to change the weight of these levies must be taken in the context of the budgetary process.





Il est évident que ces prélèvements sont bien adaptés au rôle qu'on leur assigne. Cependant, dans la mesure où certaines taxes d'accise sont établies *ad valorem*, leur application au niveau du fabricant soulève les mêmes problèmes d'évaluation que dans le cas de la taxe générale de vente. Si l'on étudie la fiscalité indirecte, il faut donc se pencher aussi sur le mécanisme d'imposition de ces droits sélectifs.

132. Les droits d'accise sur l'alcool et le tabac jouent un rôle important dans la fiscalité indirecte de presque tous les pays. Au Canada, leur application au stade de la fabrication est remarquablement satisfaisante depuis plus d'un siècle. Les prélèvements actuels fournissent des recettes non négligeables et, bien que les taux élevés appliqués nécessitent une surveillance accrue, celle-ci porte sur un nombre relativement restreint d'assujétis. Etant donné que ces droits sont presque toujours exprimés en taux unitaires, par rapport à la quantité plutôt qu'à la valeur du produit, le stade commercial auquel ils sont imposés n'a pas grande influence sur le montant des recettes perçues. Aussi le gouvernement est-il enclin à maintenir leur application au niveau du fabricant. Si l'on voulait les imposer à un autre stade du circuit commercial, on augmenterait le nombre d'assujétis, ce qui accroîtrait les problèmes de contrôle et les frais d'administration.

133. Certains se sont préoccupés de l'existence de différentes lois et du fait que, dans certains cas, un même produit soit soumis à trois taux différents. De même, la méthode d'application et de recouvrement des droits peut varier d'un produit à l'autre; une certaine rationalisation du système de taxation de ces produits semble donc s'imposer.

134. Il ne faut pas non plus négliger le fait que la charge fiscale supportée par les produits soumis à des droits d'accise est un important facteur à prendre en compte dans notre étude. Cependant, cette question s'apparente à celle du champ d'application et, bien que la discussion soit ouverte à ce sujet, toute modification éventuelle de ces droits doit être décidée dans le contexte de la politique budgétaire.







## V DROITS ET TAXES D'ACCISE

129. En ce qui concerne leurs répercussions, il n'existe aucune différence fondamentale entre les droits d'accise prévus par la Loi sur l'accise et les taxes d'accise imposées par la Loi sur la taxe d'accise. Cependant, le recours à deux expressions et à des lois différentes a tendance à créer une certaine confusion: Quel droit applique-t-on à tel produit et en vertu de quelle loi? La situation actuelle peut se résumer de la façon suivante:

**La Loi sur l'accise**  
impose des droits d'accise, à divers taux unitaires, sur l'alcool, les spiritueux, la bière et le tabac produits au Canada.

**La Loi sur la taxe d'accise**  
impose des taxes d'accise sur les produits importés et sur les produits intérieurs à un taux unitaire dans le cas du vin, des cigarettes et du tabac transformé, et un taux *ad valorem* sur les cigares. Les taxes d'accise frappent également toute une série d'autres articles allant des bijoux à certains véhicules. La taxe générale de vente s'applique à tous les produits passibles de droits ou de taxes d'accise, de la même façon qu'aux autres articles.

**Le Tarif des douanes**  
impose des «droits compensateurs» équivalant aux droits d'accise applicables aux produits intérieurs dans le cas de la bière, des spiritueux et du tabac importé. Une partie de la taxe d'accise sur les vins est également incorporée aux divers numéros tarifaires applicables aux vins.

130. On entend par «taux unitaire» une taxe exprimée par rapport à l'unité de quantité du produit, par exemple 42 cents par gallon de bière, tandis qu'un taux *ad valorem* est établi en pourcentage de la valeur du produit.

131. De façon générale, les droits d'accise sont imposés pour l'une des raisons suivantes, ou les deux :

- obtenir des recettes;
- influencer sur la consommation et l'affectation des ressources.

128. On pourrait également permettre aux négociants qui sont principalement des détaillants mais réalisent le gros de leur chiffre d'affaires avec des utilisateurs exonérés de la taxe (par exemple des fabricants et des hôpitaux) d'obtenir une licence afin de pouvoir s'approvisionner hors taxe. Il leur faudrait acquitter la taxe de la même façon que les grossistes munis d'une licence, mais ils n'auraient pas à présenter de demandes de remboursement sur leurs ventes en exonération de taxe à des utilisateurs.

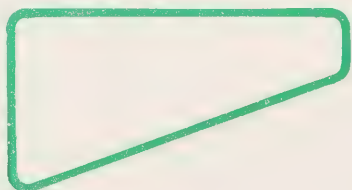
127. La frontière des 50 p. cent se justifie du fait que, semble-t-il, la plupart des négociants sont soit principalement des grossistes, soit essentiellement des détaillants, et que très peu d'entre eux se trouvent à proximité de la ligne de démarcation. Cette méthode permettrait de compter environ 12,000 grossistes munis d'une licence et 5,000 grossistes enregistrés.

126. En résumé, un «grossiste détenteur d'une licence» (50 p. cent au moins des ventes à des détaillants) pourrait faire ses achats hors taxe mais serait imposé sur toutes ses ventes (d'après son prix de vente aux détaillants). Un «grossiste enregistré» ferait ses achats taxe comprise mais ne serait imposé que sur ses ventes à d'autres détaillants (d'après la valeur ajoutée aux produits vendus).

125. Il faut donc établir une frontière entre les entreprises qui vendent sur tout en gros et celles qui vendent surtout au détail. On pourrait par exemple accorder une licence aux entreprises de la première catégorie (qui feraient 50 p. cent au moins de leur chiffre d'affaires avec des détaillants) et mettre en place un mécanisme différent pour les autres, par exemple les enregistrer.

124. Cependant, lorsqu'une entreprise réalise seulement 10 p. cent (par exemple) de ses ventes avec des détaillants, il semblerait déraisonnable de lui faire acquitter la taxe sur une valeur supérieure (sa marge sur les ventes en gros) à l'égard des 90 p. cent restants de son chiffre d'affaires, réalisés avec des utilisateurs. Dans ce dernier cas, il avait concurrence des détaillants qui ont payé la taxe uniquement sur leur prix de revient. Cette situation l'obligerait à créer une autre entreprise qui prendrait en charge les ventes en gros. De même, il serait injuste, pour les détaillants concurrents, d'accorder à cette entreprise la possibilité de faire ses achats hors taxe à cause des 10 p. cent de ventes qu'elle réalise avec des détaillants.

En outre, comme la majeure partie de son chiffre d'affaires est réalisée avec des vendeurs au détail, il doit être autorisé à faire ses achats hors taxe si l'on veut respecter le principe de la taxe unique.



120. L'évaluation des diverses solutions possibles est facilitée si l'on pense à un arbitrage entre la suppression de l'avantage dont bénéficiaient actuellement les fabricants éloignés et les conséquences qu'aurait chaque formule sur le fardeau fiscal relatif supporté par les différentes régions. L'inclusion, autant que l'exclusion des frais de transport pourrait résulter en un transfert relatif du fardeau fiscal entre les produits et les régions, aussi bien qu'en un alourdissement des charges administratives des assujettis. Bien que, jusqu'à un certain point, ces effets s'amplifieraient avec l'utilisation d'un régime incluant dans la valeur taxable les frais de transport jusqu'au détaillant, une telle politique neutraliserait l'influence de la taxe de vente sur l'emplacement des industries, ainsi que ses effets sur la concurrence entre les produits importés et canadiens, aussi bien qu'entre les produits commercialisés par des grossistes et ceux qui sont achetés directement chez les fabricants. Tout bien considéré, il semble que l'inclusion des frais de transport jusqu'au point de vente au détail soit la formule la plus satisfaisante. Cependant, il vaut mieux ne pas arrêter de politique définitive en matière de frais de transport avant que les intéressés aient eu la possibilité de faire connaître leur point de vue à ce sujet.

121. La description générale que nous venons de faire de la taxe au stade du gros a fait ressortir une différence, au point de vue de l'application de la taxe, entre les négociants qui sont principalement des grossistes et ceux qui sont essentiellement des détaillants, tout en réalisant un volume appréciable de ventes avec d'autres détaillants. On propose que ceux qui sont essentiellement des grossistes puissent constituer leurs stocks hors taxe et paient des droits sur toutes les ventes de produits imposables. Quant à ceux qui sont essentiellement des détaillants, ils feraient leurs achats taxe comprise et paieraient des droits seulement sur la valeur ajoutée aux produits vendus à d'autres détaillants. C'est là un point sur lequel la taxe au stade du gros s'écarterait sensiblement par son application de la taxe à la fabrication. Nous allons donc étudier cette question plus en détail.

122. Avec une taxe au niveau du fabricant, tous les détenteurs de licence sont soumis au même régime: ils font leurs achats hors taxe et sont imposés sur la première vente en aval du fabricant. Avec une taxe au stade du gros, les produits sont imposés lors de la dernière vente à un détaillant. Si seuls les grossistes approvisionnaient le commerce de détail et qu'ils n'approvisionnaient que lui, on pourrait tous les soumettre aux mêmes règles en matière de stocks et de ventes. La chose est cependant impossible car, dans certains cas, les entreprises de vente en gros réalisent seulement 5 ou 10 p. cent de leur chiffre d'affaires avec des détaillants, le reste de leurs clients étant des consommateurs.

123. Pour des raisons d'équité, le grossiste qui vend surtout à des détaillants est obligé d'acquitter la taxe, lors des quelques ventes qu'il fait à des utilisateurs, sur une valeur correspondant à son prix normal de vente aux détaillants.

ventes taxables sont conclues «départ usine». Si la politique était d'inclure les frais de transport dans la valeur taxable, plusieurs envois établis maintenant sur la base «départ usine» le seraient probablement en incluant la livraison. Etant donné que les frais de transport en pourcentage du prix de vente varient considérablement d'un article à l'autre, il faudrait mettre au point des formules spéciales dans le cas des produits à acheminer sur de longues distances.

117. Le maintien de la politique actuelle, consistant à ne pas inclure les frais de transport dans la valeur taxable, continuerait à influer sur l'emplacement des fabricants. En outre, dans un régime de taxe au niveau du gros, l'exclusion des frais de transport des la sortie des marchandises de chez l'assujéti peut créer certaines inéquités entre les produits commercialisés par les grossistes et ceux qui sont achetés ou importés directement des manufacturiers par les détaillants. Les coûts de transport entre le grossiste et ses fournisseurs se refléteraient dans le prix de vente (valeur taxable) des produits vendus aux détaillants ou utilisateurs. Les frais de transport ne seraient toutefois pas taxables après la sortie du produit de chez le fabricant dans le cas d'une vente directe à un détaillant. De la même façon, les frais de transport au Canada de marchandises importées par un détaillant ne seraient pas sujets à la taxe. Ainsi, les produits commercialisés par un grossiste comporteraient une valeur taxable un peu plus élevée en raison des frais de transport, que ceux qui seraient achetés ou importés directement des fabricants par les détaillants. Il faut cependant remarquer que l'ampleur d'un tel avantage ne correspondrait en fait qu'à une taxe sur une faible proportion des frais de transport implicites (représentant en moyenne 1/3 de 1 p. cent du prix de vente du grossiste) et encore là, dans le rare cas d'un grossiste en concurrence avec un fabricant éloigné.

118. Les assujétis ne seraient pas obligés de calculer les frais de transport, mais ils pourraient voir leurs tâches administratives alourdies. Vu que pour la majorité des ventes taxables, le prix s'entend livraison comprise, les assujétis qui voudraient se prévaloir de l'exclusion des frais de transport en aval devraient calculer ces derniers pour les déduire avant d'établir le montant de la taxe exigible.

119. La troisième solution consiste à appliquer la taxe au prix facturé, que les frais de transport soient compris ou non. Bien qu'elle présente l'avantage de la simplicité pour les assujétis, cette méthode ne résout pas nécessairement les problèmes de neutralité mentionnés précédemment, étant donné qu'elle peut contribuer à un recul de la pratique consistant à indiquer les prix franco (livraison comprise).



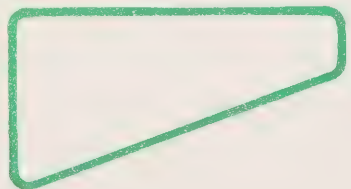


116. Il est admis qu'en moyenne les frais de transport entre l'établissement du fabricant ou du grossiste et celui de ses clients représentent environ 3 p. cent de son prix de vente, encore qu'il existe des différences sensibles d'un produit à l'autre et lorsqu'une grande distance est en jeu. Environ 80 p. cent des ventes intérieures se font livraison comprise (c'est-à-dire que les frais de transport sont incorporés au prix de vente). Par conséquent, 20 p. cent au maximum des

115. Si l'on faisait entrer les frais de transport dans la valeur taxable (en appliquant une taxe de 10 p. cent), le prix des produits pourrait en être légèrement affecté en termes relatifs et sur le plan régional. En premier lieu, les produits dont le prix livrable comprend une proportion relativement forte de frais de transport tendraient à supporter une charge fiscale légèrement plus lourde. En second lieu, les consommateurs des régions qui s'approvisionnent en produits finis auprès de fournisseurs éloignés seraient un peu moins bien lotis du fait de la taxation des frais de transport. Bien qu'il puisse en résulter au début un modeeste renchérissement des produits taxables dans les régions en question, la modification en question pourrait y stimuler le développement du secteur de la fabrication et donc atténuer cet effet initial sur les prix tout en facilitant l'essor économique local.

114. En raison de la nécessité, pour les détaillants, de s'établir en des endroits qui conviennent aux consommateurs, il ne leur reste que peu de possibilités de se soustraire à la taxe sur les frais de transport en s'installant près de leurs fournisseurs. Par conséquent, dans un régime de taxe de vente au niveau du gros, tous les frais de transport jusqu'à chez le détaillant pourraient être effectivement inclus dans la valeur taxable. Les distorsions résultant de l'inclusion des frais de transport aux fins de la présente taxe appliquée au fabricant seraient donc facilement évitées.

113. Dans le système actuel de taxe au niveau du fabricant, il est impossible dans la plupart des cas d'inclure les frais de transport, étant donné que les grossistes peuvent s'installer près de leurs fournisseurs, ou encore, que les fabricants peuvent établir des entreprises de gros à proximité de leurs usines, de façon à minimiser l'élément transport dans leur prix de vente sujet à la taxe. Il s'ensuit que, lorsque le prix de vente des fabricants comprend la livraison, ils ont le droit de déduire les frais correspondants avant de calculer la taxe. Comme nous l'avons mentionné précédemment, cette pratique (qui consiste à ne pas tenir compte des frais de transport au-delà de l'usine du fabricant) a été critiquée parce qu'elle contribuait à favoriser les producteurs éloignés par rapport aux fabricants locaux et encourageait les entreprises à s'installer à proximité de leurs fournisseurs. On a également fait valoir que cette pratique allait à l'encontre de la politique de développement des activités secondaires dans les régions relativement peu industrialisées.





## Mesures transitoires

110. Un nombre d'environ 6,400 «grossistes» sont actuellement titulaires d'une licence et peuvent constituer leur stock hors taxe. Afin que les nouveaux détenteurs de licences, principalement des grossistes, bénéficient du même régime et pour réduire les possibilités de hausse des prix, on propose que tous les grossistes qui devraient être assujettis reçoivent un crédit au titre de la taxe payée sur leurs articles en stock au moment de l'instauration du nouveau système. Ce crédit pourrait être déduit de la taxe à payer par la suite sur leurs ventes. Les stocks de détaillants ne seraient affectés que dans la mesure où le champ d'application ou le fardeau de la taxe seraient modifiés; aucune mesure spéciale n'est donc jugée nécessaire à cet égard.

111. Il faudrait également peut-être prendre certaines mesures dans le cas des entreprises actuellement titulaires d'une licence de grossiste. Ces licences ont été délivrées surtout à des entreprises qui faisaient une forte proportion de leurs ventes hors taxe. Aucune disposition de la Loi sur la taxe d'accise ne permet de retirer la licence d'un grossiste qui ne répond plus aux conditions fixées. Or, un grand nombre des entreprises visées ne sont pas de purs grossistes et, si l'on adoptait une taxe au stade du gros, certaines d'entre elles pourraient préférer perdre leur licence, en raison de la taxe qu'elles seraient sans doute obligées de payer désormais sur leurs ventes à des utilisateurs. S'il fallait dans certains cas retirer leur licence à des entreprises qui devraient alors acquitter la taxe sur les stocks qu'elles détiennent, le paiement des sommes dues à ce titre lors du changement de régime pourrait être étalé sur plusieurs mois pour faciliter leur adaptation au nouveau système.

## Frais de transport

112. Lorsqu'on envisage d'appliquer une taxe au stade du gros, il convient de se demander si les frais de transport devraient être compris dans la valeur taxable des ventes intérieures. À cet égard, on peut adopter l'une des solutions suivantes:

- (i) faire entrer dans la valeur passible de la taxe tous les frais de transport jusqu'à l'établissement du détaillant;
- (ii) exclusion de la valeur passible de la taxe tous les frais de transport au-delà de l'établissement de l'assujetti (grossiste ou producteur);
- (iii) appliquer la taxe au prix de la facture (c'est-à-dire que les frais de transport compris dans la facture le seraient également dans la valeur taxable).

Produits intérieurs	103.
Produits importés	105.
Aspects administratifs	107.
Appels	108.



103. Les produits actuellement passibles de la taxe sur leur prix réel de vente aux détaillants et aux utilisateurs bénéficieraient d'une réduction grâce à l'application d'un taux inférieur, la baisse étant d'environ 1 p. cent du prix de détail. On trouve dans cette catégorie les automobiles, le mobilier et le matériel de bureau.

104. Si l'on ramenait le taux de la taxe de 12 à 10 p. cent, les produits vendus par l'intermédiaire des grossistes dont la marge est d'environ 20 p. cent ne subiraient qu'une variation minimale de charge fiscale et de prix. Une certaine modification de la charge fiscale serait observée dans les secteurs où la marge des grossistes est sensiblement différente, en plus ou en moins, de 20 p. cent.

105. Les produits importés par les grossistes ou distributeurs seraient taxés un peu plus lourdement du fait que les grossistes acquitteraient la taxe sur leur prix de vente (qui comprendrait les frais de transport jusqu'au Canada de même que leur marge) plutôt que sur leur valeur à l'acquitté. Cette incidence négative serait quelque peu atténuée par la réduction prévue du taux de la taxe.

106. Les produits importés directement par les détaillants et les utilisateurs seraient taxés sur leur valeur à l'acquitté, augmentée des frais de transport au moins jusqu'à la frontière canadienne, mais à un taux plus faible que maintenant. Aussi les importations pourraient-elles bénéficier d'un certain allègement si l'accroissement relatif de la valeur taxable provenant de l'inclusion des frais des transports était inférieur à la baisse relative du taux de taxation.

107. Etant donné qu'une taxe au stade du gros ressemblerait beaucoup structurellement au système actuel, on pourrait reconduire un grand nombre des dispositions existantes en matière de remboursement, de recouvrement et d'application. Certaines de ces mesures sont en place depuis plusieurs années, donnent satisfaction et sont bien comprises des assujettis. D'autres cependant ne sont pas conformes aux pratiques commerciales modernes et devraient donc être révisées au besoin.

108. Quel que soit le stade auquel la taxe doit être appliquée, le gouvernement se propose de réétudier ces dispositions à la lumière des usages commerciaux actuels et de l'évolution récente. Il convient de se pencher notamment sur la question des possibilités d'appel pour les assujettis.

109. La définition légale du «prix de gros» permettrait à un organisme d'appel de statuer sur les cas où un assujetti penserait avoir été taxé sur une valeur supérieure à celle du prix normal de vente aux détaillants. Un mécanisme complet d'appel portant notamment sur la valeur taxable et l'établissement des contributions est un élément indispensable de tout bon système de fiscalité indirecte. On propose donc de mettre en place un mécanisme d'appel.



## Effets sur le prix des produits

102. Le maintien au même niveau des recettes fournies par la nouvelle taxe n'empêcherait pas son importance relative de varier en baisse ou en hausse dans le cas de certains produits ou de certains consommateurs en raison des différences entre les marges prélevées par les grossistes et les frais de transport. L'incidence des frais de transport doit être traitée à part, puisqu'elle dépend de la politique adoptée à cet égard; ce sujet sera abordé au paragraphe 115. Nous nous contenterons pour le moment d'étudier les variations de prix directement attribuables à l'incorporation de la marge du grossiste dans la valeur taxable, tant dans le cas des produits intérieurs que dans celui des importations.

## Taux de la taxe

101. Le passage de la taxe au niveau du gros accrotrait l'assiette fiscale en y faisant entrer la marge du grossiste. Si donc on voulait obtenir à peu près les mêmes recettes que maintenant, il faudrait adopter un taux de 10 p. cent, en supposant les frais de transport jusqu'au magasin du détaillant compris dans la valeur taxable. Si les frais de transport intérieur n'étaient pas compris, le taux de la taxe devrait être d'environ 10,5 p. cent.

100. Dans la majorité des cas, l'assujetti serait en mesure de déterminer son propre prix de gros par référence aux ventes réelles de produits semblables à des détaillants, prix qui servirait de base à la taxe sur les ventes directes aux utilisateurs. Dans le cas des entreprises qui ne réalisent pas un chiffre d'affaires appréciable avec des détaillants, il faudrait mettre en place un mécanisme de déduction qui devrait peut-être s'appliquer à 5 p. cent au maximum des ventes intérieures taxables.

99. Les 10 à 15 p. cent restant, composés des achats faits par des particuliers et certains gros utilisateurs à un prix supérieur à celui que paient normalement les détaillants, seraient taxés d'après ce dernier prix. Étant donné que les ventes aux détaillants servent habituellement de point de référence dans presque tous les secteurs, il serait possible de définir le prix fictif de gros comme celui auquel les produits seraient généralement vendus à un détaillant Canadien dans une transaction libre, aux conditions habituelles.

98. La valeur taxable des produits vendus au Canada par des fabricants, des grossistes ou des distributeurs serait soit leur prix réel de vente, soit une valeur fictive correspondant au prix que devrait payer un détaillant pour obtenir des produits identiques en quantité égale. Tous les produits vendus aux détaillants seraient taxés sur leur prix effectif de vente. De même, la plupart des ventes faites à de gros utilisateurs industriels ou institutionnels seraient taxées sur le prix réel de la transaction, puisqu'il est généralement comparable au prix de vente consenti aux détaillants. Ces deux catégories représentent 85 à 90 p. cent de toutes les ventes intérieures taxables.



## Valeur taxée

93. Les entreprises qui vendent principalement aux utilisateurs mais réalisent également un chiffre d'affaires appréciable avec des détaillants pourraient acheter leurs articles destinés à la vente taxée comprise et ne seraient imposés que sur la valeur qu'elles ajouteraient à leurs ventes à d'autres détaillants. Ces entreprises n'auraient pas besoin d'acquitter la taxe sur les produits vendus directement aux utilisateurs.

94. On pourrait également permettre à ceux dont les principaux clients sont des utilisateurs exonérés de la taxe de vente (par exemple les fabricants et les hôpitaux) d'obtenir une licence de faire leurs achats hors taxe. Cela les dispenserait de présenter des demandes de remboursement à l'égard des ventes faites aux utilisateurs en question; cependant, il leur faudrait acquitter la taxe sur leurs opérations imposables, de la même façon que les grossistes titulaires de licences.

95. Les produits importés par les détaillants et les utilisateurs resteraient taxables au moment de leur entrée dans le pays, d'après leur valeur à l'acquisition augmentée des frais de transport jusqu'à la frontière canadienne, ou encore jusqu'au magasin du détaillant si tel est le principe adopté pour les ventes intérieures. Dans le cas des produits importés par des particuliers, il faudrait veiller à ce que la taxe exigible ne soit pas supérieure à celle qui serait due sur les produits passant par les autres stades de la distribution au Canada.

96. A l'heure actuelle, la valeur soumise aux droits d'importation est calculée d'après le prix de vente dans le pays exportateur, les frais de transport au-delà du point d'expédition vers le Canada n'étant généralement pas compris. Si la taxe au stade du gros frappait les frais de transport jusqu'à l'établissement du détaillant dans le cas des produits canadiens, il serait logique d'appliquer la même règle aux articles importés par les détaillants. Si l'on ne tenait pas compte des frais de transport en aval de l'assujettissement, les frais de transport jusqu'à la frontière canadienne devraient être compris dans la valeur imposable des produits achetés à l'étranger par les détaillants. Si non, ces produits seraient avantagés par rapport aux importations faites par les grossistes car le transport jusqu'à l'établissement de ces derniers serait compris dans leur prix de vente, et taxe.

97. Le reste des importations faites par des fabricants, des grossistes ou des distributeurs, serait taxé comme les produits intérieurs, de la façon décrite ci-après.





#### IV CARACTERISTIQUES D'UNE TAXE AU STADE DU GROS

88. Vu que le gouvernement a exprimé sa préférence pour l'adoption d'une taxe fédérale de vente au stade du gros, une description plus détaillée des caractéristiques possibles de ce système permettra aux intéressés de mieux saisir le fonctionnement et l'efficacité de la formule proposée.

89. Comme nous l'avons déjà indiqué, une taxe au stade du gros n'entraînerait qu'une modeste réorganisation du système actuel. En fait, le glissement de la taxe au niveau du gros n'exigerait que quatre modifications importantes:

- application de la taxe à la dernière vente des produits à un détaillant plutôt qu'à la première vente au sortir de l'usine;
- augmentation d'environ 17,000 du nombre des assujettis (gros-sujets principalement);
- autorisation pour les nouveaux grossistes titulaires de licences de déduire la taxe sur leurs achats;
- inclusion des frais de transport jusqu'à la frontière dans la valeur taxable des produits importés par les détaillants et les utilisateurs, ou peut-être inclusion des frais de transport jusque chez le détaillant pour tous les produits taxables.

#### Nombre et régime des assujettis

90. Comme nous l'avons mentionné, la taxe au stade du gros frappe la dernière vente au détaillant. Il s'ensuivrait une augmentation d'environ 17,000 du nombre des assujettis, qui sont actuellement constitués par 58,000 fabricants munis de licences, auxquels viendraient s'ajouter à peu près 12,000 grossistes et 5,000 entreprises qui sont principalement des détaillants mais vendent également dans une large mesure en gros.

91. Le régime des fabricants ne serait pas modifié en ce qui concerne les produits qui sortent de leur usine. Ils continueraient à acheter leurs matières premières et produits semi-finis en franchise de taxe et acquitteraient cette dernière au moment de la vente à un détaillant ou utilisateur. Leurs charges fiscales seraient cependant diminuées dans la mesure où les ventes aux grossistes et aux distributeurs ne seraient pas taxées.

92. Tous les fabricants et grossistes qui réalisent au moins 50 p. cent de leur chiffre d'affaires (taxable) avec des détaillants seraient dispensés de la taxe sur leurs achats de produits destinés à la revente et acquitteraient la taxe au moment où ils vendraient ces articles à des détaillants ou à des utilisateurs. Nous les appellerons ci-après «grossistes détenteurs de licences».

85. Le principal avantage de la TVA est, de loin, sa facilité de recouvrement. La TVA oblige les négociants à mieux tenir leurs comptes, elle encourage acheteurs et fournisseurs à vérifier la taxe comptée sur chaque facture et, si la taxe sur les ventes au détail n'est pas remboursée, cela signifie qu'au moins une partie des droits frappant les produits en cause a été perçue aux stades antérieurs. Heureusement, l'expérience a prouvé que des méthodes de recouvrement onéreuses n'étaient pas nécessaires dans notre pays. L'ensemble de régime fiscal canadien fonctionne dans une large mesure grâce à la bonne volonté des assu-

86. Etant donné que la TVA s'applique à chaque stade du cycle de production et de commercialisation, quasiment tous les producteurs, grossistes et détaillants doivent être assujettis et le nombre des transactions taxables augmente énormément. On peut réduire les frais d'application au minimum si la taxe s'applique de façon générale à tous les biens et services, sans exemption. Les exonérations ou la multiplicité des taux accroissent beaucoup les frais d'application de la TVA.

87. La TVA n'est pas dépourvue d'intérêt dans le cas d'une taxe imposée au stade du détail et frappant très largement aussi bien les produits que les services à un taux appréciable d'application générale. Dès lors, si l'on voulait appliquer une taxe commune fédérale-provinciale, il conviendrait d'examiner de plus près le mécanisme de la valeur ajoutée et les aspects constitutionnels de la question. Cependant, le mécanisme de la TVA n'est guère plus avantageux, dans le cas d'une taxe au niveau du gros, que la formule classique de la taxe unique. L'existence de nombreuses exemptions compliquerait encore l'application de la TVA. Le renchérissement qui en résulterait, tant pour les assujettis que pour l'Etat, semble supérieur aux avantages limités de l'«autosurveillance» inhérente à ce mécanisme, tout particulièrement au faible taux envisagé. Aussi le gouvernement propose-t-il de conserver la formule de la taxe unique, qui serait appliquée au niveau du gros.





## Taxe unique ou sur la valeur ajoutée

distincts en matière de fiscalité indirecte permettrait de sauvegarder la liberté d'action des deux paliers de gouvernement. En outre, l'adoption d'une taxe au stade du gros, loin d'exiger une refonte importante, n'entraînerait qu'une légère réorganisation du système actuel.

82. Il ne s'agit pas tant de savoir si une taxe sur les ventes au détail offre une plus grande neutralité qu'une taxe au stade du gros que de déterminer si le gain procuré à cet égard par la taxe au détail justifie la forte augmentation du nombre des assujettis et les problèmes inhérents à l'intervention conjointe de plusieurs paliers de gouvernement dans un domaine fiscal. En l'état actuel des choses, l'avantage semble être inférieur aux inconvénients. Aussi est-il proposé d'appliquer la taxe fédérale de vente au stade du gros.

83. Comme nous l'avons indiqué précédemment, la taxe à la valeur ajoutée est associée d'avantage à un mécanisme de perception de l'impôt qu'à un stade d'application de la taxe. Elle se définit comme une taxe à paiements fractionnés d'où l'on élimine toute superposition d'impôts. A mesure que les biens passent par les différents stades du circuit industriel et commercial, la taxe est acquittée sur les ventes à chaque palier. Cependant, on élimine l'effet de cascade ou de cumul de la taxe en imposant chaque assujettit successif uniquement sur la valeur ajoutée par lui. La méthode la plus courante, pour cela, consiste à faire payer à l'assujettit la différence entre la taxe payée sur ses achats et la taxe exigible sur ses ventes.

84. Dans les pays qui l'appliquent, la TVA est essentiellement une taxe au stade du détail dont le paiement est fractionné sur tout le cycle de fabrication et de distribution. Pour cette raison, les avantages et inconvénients d'une taxe au niveau du détail sur le plan de la neutralité, de la liberté d'action et de l'efficacité valent également pour un mécanisme de TVA appliqué au même stade. Les partisans de la TVA soulignent souvent son effet bénéfique sur les exportations, et ce, pour deux raisons: en premier lieu, la TVA est habituellement employée pour un impôt largement appliqué. Ce fait, combiné à la pratique consistant à rembourser les droits indirects sur les produits exportés, permet de réduire au minimum l'élément taxe dans les prix de vente à l'étranger; en second lieu, sa très large assise permet au pays d'alléger la fiscalité directe, par exemple les impôts fonciers et les impôts sur les bénéfices industriels, qui eux aussi peuvent entrer dans les prix à l'exportation mais ne sont pas admis en déduction en raison des accords commerciaux internationaux. Il faut cependant remarquer que la TVA n'est pas plus efficace, sous ce rapport, qu'une taxe unique ayant une assise aussi large. A champ d'application et à taux égaux, une taxe unique peut produire les mêmes recettes, réduire de la même façon la proportion d'impôt dans les prix à l'exportation et être exclue de ces derniers par les accords commerciaux internationaux.



81. En résumé, s'il est vrai qu'une taxe sur les ventes au détail permet d'obtenir une complète neutralité, une taxe au niveau du gros présente presque les mêmes avantages à cet égard puisqu'elle s'applique à un stade seulement en amont du consommateur. La taxe au niveau de gros pourrait être appliquée indépendamment des taxes provinciales de vente et, étant donné les conventions fiscales conclues entre le fédéral et les provinces, le maintien de régimes

manoeuvre réduite d'autant au point de vue fiscal.

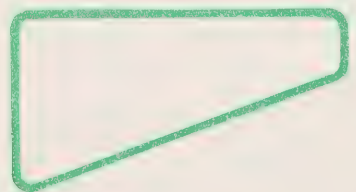
actuellement par le fédéral et les provinces, qui verraient leur marge de harmoniser au préalable le champ d'application des taxes de vente imposées province. Il s'ensuit qu'une taxe commune au niveau du détail obligerait à taux réduit, soit taxés au taux normal, selon le palier de gouvernement et la l'équipement de transport commercial soit exonérés, soit imposés à un les vêtements, le matériel de production, les matériaux de construction et fonction de leurs buts économiques et fiscaux particuliers. Des articles tels que fédéral, ont leur propre liste de produits ou services taxables et exonérés en pas de taxe de vente tandis que les autres, de même que le gouvernement dans tout le pays. Cependant, à l'heure actuelle, une des provinces n'applique faudrait alors que le champ d'application de la taxe soit relativement uniforme commune dont le produit serait partagé entre le fédéral et les provinces. Il La solution la plus pratique consisterait à imposer au stade du détail une taxe deux taxes différant par leur champ d'application, leur orientation et leur taux. quées pour les quelque 250,000 détaillants intéressés, qui devraient acquitter ou une taxe directe distincte (solution (iii) a) ci-dessus) seraient très compli- 80. Une taxe fédérale indirecte au niveau du détail (solution (i) ci-dessus)

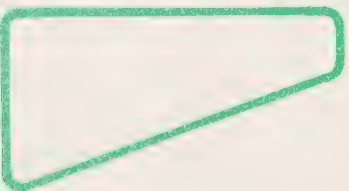
Si l'on se fonde sur le champ d'application et le rendement actuels de la taxe fédérale de vente, le taux de cette dernière devrait être d'environ 8 p. cent dans chacune des formules décrites précédemment.

- a) à part de la taxe provinciale de vente, le cas échéant;
- b) en même temps que la taxe provinciale, dont le taux s'ajouterait à celui de la taxe fédérale.

- (i) indirectement, en frappant le détaillant sur le montant taxable brut de ses ventes au cours d'une certaine période;
- (iii) directement, sur chaque vente à un consommateur, la taxe étant

79. L'application d'une taxe fédérale de vente au stade du détail pourrait se faire de l'une des façons suivantes:





## Taxe au stade du détail

73. Le passage de la taxe au stade du gros augmenterait d'environ 17,000 le nombre des assujettis, mais les frais de recouvrement et d'administration continueraient de représenter à peu près la même proportion de l'ensemble des recettes qu'à l'heure actuelle, grâce à la simplicité supérieure du nouveau mécanisme. Dans les pays qui ont adopté cette taxe, les frais de recouvrement sont à peu près les mêmes que dans le cas d'une taxe au stade du fabricant.

74. En conclusion, le passage de la taxe fédérale de vente au stade du gros permettrait d'éliminer la majeure partie des disparités actuelles entre les produits importés et les produits intérieurs et ne comporterait qu'une réorganisation limitée du système existant.

75. Une autre solution possible consisterait à appliquer la taxe fédérale de

76. Une taxe unique à ce niveau porterait sur les prix à la consommation et pourrait frapper tous les biens et services, sous réserve des exemptions spécifiées. Une taxe limitée aux biens toucherait environ 250,000 fabricants, gros-sistes et détaillants. Ce nombre devrait être sensiblement accru si l'on voulait taxer également les prestations de services. Les importations directes des consommateurs seraient taxées sur la valeur à l'acquisition majorées des frais de transport jusqu'à la frontière canadienne. Les redevables seraient exemptés de la taxe sur leurs achats en vue de revente ou la plupart des biens servant à leurs activités impossibles.

77. Sur le plan de la neutralité, le meilleur stade d'application d'une taxe de vente est celui du détail, du fait que la taxe représente alors une proportion constante du prix à la consommation, quel que soit le circuit de distribution emprunté par les produits. Une taxe appliquée au niveau du détail offre la possibilité de ne pas fausser la concurrence entre les biens et les services, les marques des fabricants ainsi que les importations et la production nationale. Toutes les transactions sont alors imposées de la même façon. L'élément taxe des importations peut être facilement éliminé. Quant à la question des frais de transport, elle perd de son importance avec une taxe au stade du détail car ces frais sont alors automatiquement compris dans le prix de

78. A l'heure actuelle, neuf des provinces canadiennes prélèvent une taxe directe sur les ventes de détail. L'Acte de l'Amérique du Nord britannique donne au gouvernement fédéral le pouvoir de taxer les ventes au détail soit directement en imposant le consommateur, la perception étant assurée par le détaillant, soit indirectement en frappant le détaillant. La présence des provinces dans ce domaine fiscal est évidemment un élément important à prendre en compte lorsqu'on veut choisir le meilleur stade d'application d'une taxe fédérale de vente.

68. La base d'évaluation pour les produits importés directement par les détaillants et les utilisateurs serait comparable à celle qui s'applique aux ventes domestiques. Les articles achetés par un détaillant à un grossiste ou à un fabricant au Canada seraient passibles de la taxe sur le prix de revient du détaillant. De même, les produits importés directement par le détaillant seraient taxés d'après leur coût pour ce dernier, c'est-à-dire sur leur prix d'achat ou la valeur passible de droits de douane, augmentés de ces droits et des frais de transport jusqu'au marché canadien.

69. En ce qui concerne les prix à la consommation, les résultats seraient les mêmes. La taxe est considérée comme neutre lorsqu'elle représente un pourcentage constant des prix à la consommation. Que le détaillant importe les produits qu'il vend ou qu'il les achète à un fournisseur canadien, la taxe de vente porterait sur le coût de ces produits pour le détaillant, c'est-à-dire sur la somme du prix payé au fournisseur et des frais d'importation, le cas échéant. Si l'on suppose que la marge prélevée par le détaillant est la même, en pourcentage, sur les produits intérieurs et les importations, la taxe de vente représenterait la même proportion du prix à la consommation dans les deux cas.

70. L'acheminement du produit jusqu'au consommateur représente une partie aussi importante de sa valeur que tout autre élément du cycle de fabrication et de distribution. On pourrait soutenir que les frais correspondants doivent être compris dans la valeur imposable pour que la taxe soit neutre à l'égard de produits concurrents et d'industries implantées à des endroits différents. Une taxe au stade du gros permettrait de faire entrer les frais de transport jusqu'au point de vente au détail dans la valeur passible de la taxe car le détaillant ne risque guère d'aller s'installer près de ses fournisseurs pour éviter la taxe sur ces frais. Toutefois, la prise en compte des frais de transport soulève des problèmes qui seront traités aux paragraphes 112 à 120.

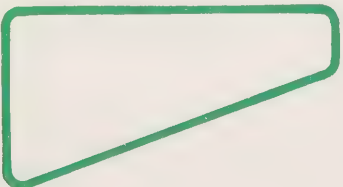
71. Une taxe au niveau du gros éliminerait également en grande partie le problème posé actuellement par les produits vendus sous marque privée. Lorsque ces produits seraient achetés par des fabricants, des distributeurs ou d'autres personnes afin d'être revendus à des détaillants, la taxe s'appliquerait au prix payé par ce dernier, comme pour les produits portant la marque du fabricant réel. Une certaine inégalité pourrait subsister dans le cas des produits sous marque propre achetés par des organismes de vente au détail. Un mécanisme serait toutefois envisageable, qui alignerait la valeur taxable de ces produits sur celle des articles vendus normalement par le fabricant effectif.

72. Il convient par ailleurs de remarquer qu'une taxe de vente au niveau du gros est inapplicable aux prestations de services. Si l'on voulait assujettir une vaste gamme de services à la taxe fédérale, il faudrait instaurer un système distinct de la taxe au stade du gros.



64. Une taxe unique à ce niveau porterait sur la dernière transaction de gros, c'est-à-dire sur la vente faite à un détaillant, que ce soit par un fabricant ou par un grossiste. Dans l'état actuel des choses, une taxe au stade du gros toucherait environ 75,000 assujettis, c'est-à-dire les 58,000 fabricants intérieurs actuellement munis d'une licence plus quelque 17,000 grossistes et distributeurs de produits canadiens ou importés. Ces redevables auraient le droit d'acheter leurs articles de stock en franchise de taxe et acquitteraient cette dernière au moment de la vente. La taxe serait calculée sur le prix de vente au détaillant ou, si les articles sont vendus directement aux consommateurs, sur une valeur correspondant au prix qui serait acquitté par un détaillant. Les produits importés directement par les détaillants ou les utilisateurs seraient taxés sur leur valeur à l'acquisition, augmentée des frais de transport au moins jusqu'à la frontière canadienne. Dans le cas des marchandises importées par des particuliers, il faudrait veiller à ce que la taxe ne soit pas supérieure à celle qui trapperait des produits passant par les autres stades commerciaux au Canada.
65. Une taxe au stade du gros ne diffère pas sensiblement d'une taxe au déjà soumise à ce régime. En fait, une bonne partie des produits intérieurs sont d'un grand nombre de producteurs nationaux.
66. Sur le plan de la neutralité, cette taxe aurait plus de chances de représenter un pourcentage uniforme des prix à la consommation, du fait qu'elle serait imposée à un palier seulement en amont du consommateur. En outre, cette taxe s'appliquerait à un stade (celui des ventes aux détaillants) où l'on retrouve la plupart des produits importés et intérieurs, qu'ils soient vendus par des grossistes, des distributeurs ou des fabricants. Environ 85 à 90 p. cent des ventes intérieures taxables seraient donc soumises à un régime uniforme basé sur le prix de vente effectif.
67. Une taxe au stade du gros ferait disparaître à peu près toutes les possibilités de distortion, sur le plan concurrentiel, entre les importations et les produits intérieurs. À l'heure actuelle, le régime d'imposition est différent dans les deux cas. Comme les éléments commerciaux ajoutés après l'application de la taxe sont plus considérables dans le cas de certaines importations que pour les produits intérieurs analogues, le système actuel passe pour favoriser les articles importés. Toutefois, il semble que plus de la moitié des produits importés taxables passent par des grossistes ou distributeurs. Si l'on adoptait une taxe au stade du gros, ces produits seraient imposés sur leur prix de vente au Canada par un grossiste ou un distributeur, de la même façon que les produits intérieurs, ce qui éliminerait toute disparité éventuelle entre des produits d'une même catégorie sur le plan fiscal.





## Amélioration du système actuel

58. Il serait possible de surmonter les principales difficultés du système actuel tout en conservant une taxe au niveau du fabricant. Cela nécessiterait cependant la mise en place d'un mécanisme compliqué d'«égatisation» de la taxe. En effet, pour que la valeur imposée soit relativement uniforme dans tous les cas, il faudrait accroître la taxe de vente sur les importations et les produits vendus sous marque privée et généraliser le principe des abattements sur les ventes directes aux détaillants et aux consommateurs.

59. Plus précisément, en ce qui concerne les gammes ordinaires de produits intérieurs, la taxe porterait sur le prix de vente du fabricant au grossiste ou sur une valeur «rajustée» (c'est-à-dire réduite) dans le cas des ventes faites directement aux détaillants ou aux utilisateurs. Les importations seraient taxées sur leur valeur à l'acquisition ou sur une valeur correspondant au stade de commercialisation auquel les produits intérieurs sont imposés, additionnée des coûts de transport jusqu'à la frontière. Les produits vendus sous la marque d'un négociant seraient taxés d'après le prix de vente du fabricant, majoré d'une somme permettant de l'aligner sur le prix normal de vente aux grossistes.

60. Il faudrait, pour déterminer la valeur à taxer, réviser en baisse ou en hausse le prix effectif de vente dans le cas d'environ la moitié de toutes les transactions, du fait que la majorité du chiffre d'affaires taxable est réalisée avec des clients autres que les grossistes. L'absence d'un marché de gros dans certains secteurs compliquerait encore le mécanisme d'uniformisation puisqu'il faudrait déterminer des réductions correspondant à la marge qu'aurait prélevée un grossiste sur ses ventes aux détaillants dans les secteurs en question.

61. Dans une certaine mesure, c'est ce que fait déjà le personnel chargé d'appliquer la loi dans le système actuel. Cependant, il serait extrêmement difficile d'incorporer ces mécanismes à un texte de loi. Or, l'absence d'un cadre législatif pose des problèmes difficiles aux assujettis.

62. En résumé, il serait possible d'atténuer les distorsions qu'entraîne la taxe actuelle sur le plan de la concurrence tout en maintenant son application au stade du fabricant; cependant, il faudrait alors ajuster dans une mesure considérable les prix de vente des produits afin que les valeurs taxées soient comparables. Il semble que les mesures nécessaires pour obtenir ces améliorations seraient plus compliquées, et leurs effets moins neutres, que celles qu'entraînerait le passage de la taxe à un stade ultérieur des circuits de distribution.

63. Le premier stade en aval de la fabrication auquel on pourrait appliquer la taxe de vente est celui du gros.

## Taxe au stade du gros



### III SOLUTIONS DE REMPLACEMENT

55. Il ressort de cette étude que le système actuel présente de graves défauts, notamment lorsqu'il s'agit d'établir la valeur à taxer, et que des réformes s'imposent. Trois solutions de remplacement, essentiellement, méritent d'être étudiées, à savoir :

- l'amélioration du système actuel, c'est-à-dire de la taxe à la fabrication ;
- l'établissement de la taxe au stade du gros ;
- l'établissement de la taxe au stade du détail.

Une quatrième possibilité serait celle d'une taxe sur le chiffre d'affaires imposée à chaque fois qu'un produit change de mains, aux différents stades industriels et commerciaux. Les avantages évidents d'une telle taxe pour les compagnies à intégration verticale font que cette solution serait inacceptable sur le plan de la neutralité, aussi cette solution ne sera-t-elle pas étudiée sérieusement.

56. On n'a pas retenu non plus la possibilité d'une taxe à la valeur ajoutée (TVA). La TVA est essentiellement un mécanisme de recouvrement associé à une taxe de vente. Les solutions de remplacement citées plus haut sont classées d'après le stade de la distribution auquel la taxe peut être appliquée. Une fois décidé le niveau d'imposition de la taxe, il ne s'agit plus que de trouver le meilleur mécanisme de recouvrement. On a alors le choix entre un système de taxe unique (appliquée à un seul stade du circuit de fabrication et de distribution, comme c'est actuellement le cas pour la taxe fédérale de vente et les taxes provinciales au détail) et un mécanisme de valeur ajoutée (le recouvrement de la taxe étant fractionné tout du long du circuit). Un mécanisme de valeur ajoutée pourrait être combiné à une taxe de vente applicable au stade du détail ou du gros. L'étude de ce mécanisme peut donc être séparée de celle du niveau de la distribution auquel la taxe est établie. La TVA est étudiée plus en détail dans les paragraphes 83 à 87.

57. Les trois solutions énumérées précédemment sont étudiées ici principalement sur le plan de la neutralité ainsi que du coût d'application. On ne se livrera à aucune comparaison explicite au point de vue de l'équité, car dans le domaine de la taxe de vente la justice est davantage fonction du champ d'application de la taxe (c'est-à-dire de la gamme des biens et services sur lesquels elle porte) que du stade auquel elle est imposée. Le choix de ce stade est donc dans une large mesure indépendant du facteur équité.



54. Sur le plan de la neutralité, la taxe actuelle sur les ventes des fabricants présente donc de graves inconvénients. Même si l'on tient compte des mesures compensatoires appliquées par le fisc fédéral, il existe des inégalités entre produits canadiens concurrents ainsi qu'entre les importations et la production nationale.



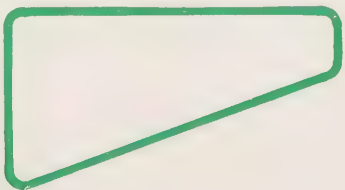
50. Un grand nombre de fabricants et d'associations professionnelles ont fait valoir que cette situation favorisait les importations par rapport à la production nationale. Les facteurs de distorsion décrits jusqu'ici se rapportent aux biens produits dans le pays: leur effet est de contribuer à un glissement de la demande et de l'emploi d'un secteur à l'autre de l'économie nationale. Par contre, l'avantage fiscal dont bénéficieraient les importations par rapport à la production intérieure aurait pour résultat de détourner la production à l'extérieur du pays et de freiner la croissance et l'emploi au Canada. Il s'agit donc d'une des critiques les plus graves qui aient été formulées contre la taxe sur le prix de vente du fabricant; elle mérite de ce fait d'être étudiée attentivement.

51. On peut soutenir que le régime fiscal des importations est le même que celui des produits vendus sous marque privée en ce sens que la publicité, la garantie et autres éléments de valeur ajoutés par l'importateur au Canada échappent à la taxe. Cependant, on peut faire valoir que le principe fondamental de la juste valeur marchande fait que les frais de commercialisation du fournisseur étranger sur son marché local sont reflétés dans ses prix de vente, donc dans la valeur à laquelle s'appliquent les droits de douane. Il reste que certaines entreprises ont déclaré réaliser d'importantes économies de taxe de vente en faisant fabriquer leurs produits à l'étranger et en les important une fois finis, plutôt que de les fabriquer au Canada.

52. Il n'est guère douteux que, dans certains cas, les produits importés bénéficient d'un avantage par rapport à la production intérieure après l'application de la taxe fédérale de vente. Cela est dû en partie au fait que, pour certaines catégories de produits, les automobiles par exemple, la proportion des éléments ajoutés aux articles importés une fois entrés au Canada, comme la publicité, la garantie, le financement, etc., est supérieure à celle qui est ajoutée aux produits intérieurs après leur vente par le fabricant.

53. On peut faire une autre remarque au sujet des frais de transport. La méthode actuelle de calcul des droits de douane ne tient pas compte des frais de transport entre le point d'expédition à l'étranger et le Canada. Ceci peut tendre à désavantager les fabricants canadiens qui importent des pièces ou des matières premières qu'ils assemblent ou transforment au Canada. Leur production étant supposée imposable, la taxe est calculée d'après leur prix de vente au Canada, qui comprend nécessairement les frais de transport de matières ou des pièces jusque dans notre pays. Des articles identiques, fabriqués dans le pays d'origine des matières premières et expédiés au Canada comme produits finis, seraient taxés d'après leur valeur à l'acquitté, qui ne comprendrait pas, elle, ces frais de transport.





cant commercialise lui-même ses produits, la taxe est calculée sur son prix de vente, qui comprend des éléments comme la publicité, la garantie et le risque. Par contre, lorsqu'un distributeur fait fabriquer des produits destinés à être vendus sous sa propre marque, il se peut que la taxe s'applique uniquement au prix de revient du fabricant augmenté d'une marge bénéficiaire. Lorsque le fabricant utilise temporairement un équipement de production inemployé, il se peut que son prix de vente au distributeur ne reflète que des coûts de production marginaux. Tous les éléments pris en charge par le distributeur, comme la garantie, la publicité et le risque, échappent alors à la taxe.

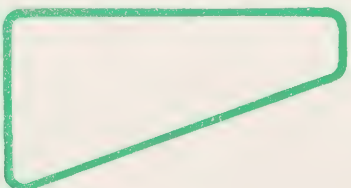
Frais de transport

47. Lorsque la taxe frappe le prix de vente du fabricant, il est facile de tourner les dispositions visant à faire entrer les frais de transport au-delà de l'usine du fabricant dans la valeur imposable: il suffit aux grossistes de s'installer à proximité de leurs fournisseurs, ou à ces derniers de créer à leur porte une entreprise de vente en gros pour réduire au minimum le transport «en aval» compris dans la valeur taxable. Les frais de transport «en amont» (c'est-à-dire ceux qui sont engagés jusqu'au moment où les produits deviennent imposables) sont soumis à la taxe parce qu'ils sont compris dans le prix de vente du fabricant. Par contre, les frais de transport «en aval» (c'est-à-dire ceux qui correspondent au transport des produits de l'usine jusqu'au consommateur) ne sont pas compris dans la valeur taxable.

48. Les frais de transport représentent un élément important du prix total des produits finis rendus au point de vente. Le fait qu'ils soient exclus de l'assiette de la taxe — puisqu'ils sont engagés après la sortie de l'usine — favorise la production des fabricants éloignés par rapport à celle des industriels locaux sur un même marché, tout particulièrement si les producteurs locaux s'approvisionnent en matières premières ou en pièces auprès de fournisseurs éloignés. C'est pourquoi certains délégués à la Conférence sur les perspectives économiques de l'Quest ont exprimé la crainte que l'exclusion des frais d'expédition n'incite certains fabricants à s'établir à proximité de leurs fournisseurs. Ainsi, un fabricant de tuyaux d'acier pourrait être porté à s'implanter près de ses fournisseurs de façon à réduire au minimum les frais de transport jusqu'à son usine (compris dans la valeur taxable) et à maximiser les frais de transport au départ de son usine (exclus de cette valeur).

Evaluation des produits importés

49. Dans un système de taxe au stade de la fabrication, les produits importés ne sont pas soumis au même régime que les produits intérieurs. La taxe de vente s'applique à la valeur à l'acquisition des importations, c'est-à-dire à la somme de la valeur sur laquelle sont basés les droits de douane (d'après la Loi sur les douanes) et des droits applicables. Par contre, les produits fabriqués au Canada sont taxés en fonction du prix auquel ils sont vendus par les fabricants.



## Evaluation des produits intérieurs

42. D'après la législation actuelle, la taxe s'applique au «prix de vente» du fabricant pour les produits intérieurs, sans qu'il soit tenu compte du stade de la distribution auquel ces produits sont vendus, des fonctions assumées par l'acheteur (publicité, garantie, etc.), ni des frais compris dans le prix pour, par exemple, la livraison ou l'installation. Si l'on suivait à la lettre la loi actuelle, on obtiendrait des bases de taxation extrêmement diverses selon les produits. Aussi le fisc fédéral s'efforce-t-il depuis longtemps d'atténuer autant que possible les inégalités engendrées par cette situation sur le plan concurrentiel. Il applique pour cela un abattement au prix de vente du fabricant lorsque les produits sont vendus directement à un détaillant ou à un utilisateur.

43. Ces réductions, qui permettent d'«égaliser» la taxe, servent à ramener la valeur taxable du produit au niveau auquel des articles semblables sont vendus de fabricant à grossiste. Certains secteurs ne se prêtent pas à l'application de ces abattements, le grossiste y étant absent du circuit normal de distribution. En fait, les transactions entre producteurs et grossistes n'intéressent qu'environ 30 p. cent des produits intérieurs taxables, dont les fabricants vendent approximativement 40 p. cent à des détaillants, 25 p. cent à de gros clients industriels ou institutionnels et environ 5 p. cent à des consommateurs particuliers.

44. Il se peut que certaines entreprises, à l'intérieur d'un secteur, soient en mesure d'établir leur propre prix de vente fictif à des grossistes d'après la structure de leur chiffre d'affaires et se trouvent ainsi avantagées par rapport à leurs concurrents qui ne réalisent pas une proportion appréciable de leurs ventes à des négociants en gros. Dans l'ensemble, bien que les abattements actuels rétablissent effectivement une certaine neutralité intrasectorielle, ils peuvent en fait engendrer des distorsions intersectorielles.

45. Le système actuel d'abattements ou d'escomptes présente deux autres inconvénients. En premier lieu, il n'existe aucun recours officiel permettant aux assujettis de contester les décisions fédérales en matière de valeur taxable. En second lieu, les abattements en question viennent toujours en déduction du prix de vente; ils sont donc inopérants lorsque l'élimination des inégalités concurrentielles nécessite une majoration de la valeur de certains produits. Ce cas se présente par exemple lorsque des produits sont importés ou vendus à un prix qui ne reflète pas tous les éléments commerciaux normalement compris dans la valeur taxable des articles analogues.

## Produits vendus sous marque privée

46. Les produits vendus sous marque privée, c'est-à-dire une marque autre que celle du fabricant réel, par exemple celle qu'un grand magasin à succursales appose sur des outils qu'il a fait fabriquer, peuvent être taxés sur une valeur qui ne reflète pas tous les éléments normalement compris dans le prix de vente du fabricant pour des produits analogues. Dans le système actuel, lorsque le fabri-



## II ANALYSE DE LA TAXE AU STADE DU FABRICANT

39. Les inconvénients de la taxe actuelle sur les ventes des fabricants, tels qu'ils ressortent des études précédentes, peuvent se résumer comme suit:

— La vente des produits à divers stades du circuit de distribution pose de graves problèmes d'évaluation. Les assujettis n'ont souvent aucune possibilité de recours contre les décisions prises en matière de valeur taxable.

— Les produits importés peuvent bénéficier d'un avantage fiscal par rapport aux fabrications canadiennes du fait que la publicité, la garantie et les autres éléments commerciaux ajoutés au Canada sont généralement compris dans la valeur taxable des produits intérieurs, mais pas toujours dans celle des importations.

— Le système actuel favorise les produits portant une marque autre que celle du fabricant parce qu'ils peuvent éviter la taxe sur un certain nombre d'éléments qui sont compris dans la valeur taxable des marchandises portant la marque du producteur réel.

— Le régime des frais de transport tend à favoriser les articles produits par des fabricants éloignés par rapport à ceux des producteurs locaux et peut encourager l'implantation des fabricants à proximité de leurs sources d'approvisionnement.

### Neutralité

40. Une bonne taxe de vente doit être neutre, c'est-à-dire que son application ne doit pas modifier le choix des consommateurs entre divers produits concurrents. On peut considérer que ce but est atteint lorsque la taxe représente le même pourcentage du prix final payé par le consommateur pour tous les achats possibles. Des distorsions peuvent surgir lorsque les produits ne sont pas soumis au même régime, par exemple lorsque dans une catégorie de produits concurrents certains articles sont exempts de la taxe ou sont imposés moins lourdement que les autres. Le même inconvénient résulte de l'application de la taxe à différents stades industriels et commerciaux, de sorte qu'une portion variable de la valeur finale est ajoutée après l'imposition de la taxe.

41. Toute taxe de vente imposée en amont du détaillant manque inévitablement de neutralité du fait que la proportion de valeur ajoutée au produit après l'application de la taxe peut varier énormément selon le circuit de distribution utilisé et les marges prélevées à chaque stade. Il s'ensuit que, plus le stade d'établissement de la taxe est proche du début du circuit de production et de distribution, plus l'objectif de neutralité est difficile à atteindre.



33. Etant donné les lourdes responsabilités de l'Etat moderne, il est de toute évidence indispensable de garder une place importante aux impôts indirects dans le système fiscal fédéral. Leur rôle dépend toutefois du maintien d'une large assiette fiscale et de la mise en place d'un mécanisme offrant le meilleur dosage possible de neutralité, de souplesse et d'efficacité.

34. Le système canadien de fiscalité indirecte a été étudié en 1940 par la Commission Rowell-Sirois, en 1956 par le Comité d'étude de la taxe de vente et en 1966 par la Commission royale d'enquête sur la fiscalité. Chacune de ces études a débouché sur des propositions de modifications structurales qui permettraient d'améliorer la neutralité et l'efficacité de la taxe de vente.

35. Les critiques de la Commission Rowell-Sirois s'appuyaient sur le caractère jugé régressif de la taxe de vente. Cependant, depuis lors, on a atténué cet inconvénient en exemptant de la taxe des articles tels que les produits pharmaceutiques, les vêtements et les chaussures, ainsi que les produits alimentaires qui étaient taxables à l'époque.

36. Le Comité d'étude de la taxe de vente proposait dans son rapport que la taxe ne soit plus basée sur le prix de vente du fabricant mais sur le prix payé par le détaillant (c'est-à-dire une taxe au niveau du gros). Outre qu'elle permettait de résoudre les graves problèmes posés par l'application de la taxe lorsque les clients des fabricants sont situés à différents stades des circuits de distribution, une taxe au niveau du gros devait avoir pour effet, selon les conclusions du Comité, d'aligner l'évaluation fiscale de la plupart des articles importés sur celle des biens produits dans le pays.

37. La Commission royale d'enquête sur la fiscalité qualifiée de «mauvaise» la taxe au stade de la fabrication et recommandait sans hésiter son remplacement en raison de ses nombreux défauts, dont le principal était le manque de neutralité. Un autre argument contre cette taxe était que les articles importés bénéficiaient d'un régime plus favorable que les produits intérieurs.

38. La Commission royale d'enquête concluait qu'une taxe au niveau du gros présentait des avantages sensibles par rapport au système d'alors. Elle recommandait toutefois l'adoption d'une taxe au stade du détail, en raison de sa neutralité supérieure ainsi que la possibilité de faire ainsi entrer les services dans l'assiette de la taxe.



TABLEAU 3  
Proportion de l'ensemble des recettes fiscales  
représentée par les impôts indirects  
dans certains pays membres de l'OCDE

Pays	1965	1972
Australie	23.8	21.7
Autriche	31.1	31.8
Belgique	31.4	28.6
Canada	30.9	25.2
Danemark	35.7	32.3
Finlande	36.2	37.2
France	34.2	34.0
Allemagne	27.8	25.7
Grèce	22.0	18.1
Irlande	25.7	29.7
Italie	34.6	30.7
Japon	22.1	17.1
Luxembourg	14.1	13.2
Pays-Bas	17.5	19.5
Nouvelle-Zélande	21.3	19.9
Norvège	36.2	38.0
Portugal	n.a.	27.6
Espagne	26.1	20.8
Suède	26.7	26.9
Suisse	14.1	14.1
Turquie	33.4	30.2
Royaume-Uni	12.6	11.0
Etats-Unis	18.4	16.2
Moyenne	26.2	24.8

Source: OCDE, *Statistiques de recettes des pays membres de l'OCDE, 1965-1972*. Les impôts indirects ne comprennent pas les prélèvements correspondant à la propriété ou à l'utilisation de biens incorporels tels que les licences et permis. Sont également exclus les impôts fonciers, les cotisations de sécurité sociale et les droits à l'importation. Les bénéfices des monopoles fiscaux ainsi que des entreprises d'Etat sont compris dans ces chiffres. Le total des recettes fiscales comprend les cotisations de sécurité sociale.

30. Les impôts indirects sont particulièrement bien adaptés à certains des objectifs du régime fiscal fédéral. Ils représentent une source de recettes stable et permettent d'influer efficacement sur la consommation et l'utilisation des ressources, en fonction des buts arrêtés par les responsables de l'économie nationale. La fiscalité indirecte est en outre un bon instrument de régulation économique, tant pour agir au niveau global que pour stimuler ou freiner des secteurs particuliers.

31. Le recours aux impôts indirects rend plus équitable le régime fiscal global en complétant le revenu dans son rôle d'indicateur de la capacité contributive. En effet, les situations individuelles présentent des différences qui ne peuvent être totalement prises en compte par un indice unique de cette capacité ou par un impôt unique. Plus le système a tendance à reposer sur une seule forme d'impôt, plus il y a de risques que des tensions et des distorsions intolérables apparaissent. La meilleure façon d'éviter ces dernières consiste à adopter un régime fiscal «équilibré», c'est-à-dire un système où les recettes fiscales proviennent de plusieurs sources de façon qu'aucune d'entre elles, prise isolément, n'acquière une importance susceptible d'occasionner des inégalités d'une ampleur inacceptable. Par conséquent, les impôts directs doivent être complétés par d'autres prélèvements obéissant au principe selon lequel les gens doivent dans une certaine mesure être taxés d'après leur consommation de la production nationale, au lieu de l'être seulement d'après leur contribution (mesurée par leur revenu) à cette production.

32. Le Tableau 3 permet de comparer le pourcentage de l'ensemble des recettes fiscales représenté par les impôts indirects dans tous les pays membres de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en 1965 et 1972. Les taxes relatives aux biens et services\* représentent 30,9 p. cent du total des recettes fiscales en 1965 et 25,2 p. cent en 1972. Il n'y a donc guère de différence à cet égard entre le Canada et la plupart des autres pays industrialisés.

\* Non compris les impôts fonciers, les cotisations de sécurité sociale, les droits à l'importation, les droits de permis et licences, et y compris les bénéfices des monopoles fiscaux et entreprises publiques. Tous ces éléments sont compris dans le total des recettes fiscales. Bien que ce mode de calcul diffère quelque peu de celui qui sert à établir les recettes budgétaires dans les Comptes publics ainsi que les recettes indirectes dans les Comptes nationaux, les pourcentages du Tableau 3 sont très représentatifs des genres de taxes étudiées dans le présent document et sont comparables d'un pays de l'OCDE à l'autre.

Impôts indirects aux niveaux fédéral et provincial<sup>1</sup>

Année financière 1973-74

(en millions de dollars et en pourcentage du total)

Nature ou objet des impôts indirects	Gouvernement fédéral	Gouvernements provinciaux	Total
	\$	\$	\$
Taxe générale de vente <sup>2</sup>	3,590	2,773	6,363
Alcool <sup>3</sup>	463	722	1,185
Tabac <sup>4</sup>	609	251	860
Taxes spéciales d'accise	20	—	20
Carburants	—	1,339	1,339
Autres impôts indirects <sup>5</sup>	—	587	587
Total	4,682	5,672	10,354
	%	%	
	100.0	100.0	

1) Les recettes fédérales sont les chiffres réels pour 1973-74, obtenus de diverses sources. Pour les provinces, les chiffres sont des estimations tirées de la publication de Statistique Canada *Finances des gouvernements provinciaux*, 1973.

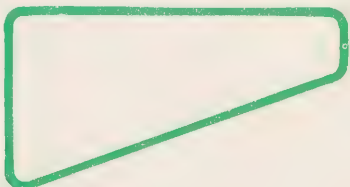
2) Le chiffre de la taxe fédérale de vente diffère de celui du Tableau 1 car il figure ici avant affectations au Fonds de sécurité de la vieillesse.

3) Les recettes fédérales relatives à l'alcool proviennent des droits et des taxes d'accise. Pour les provinces, ces recettes proviennent uniquement des bénéfices des régies provinciales de vente d'alcool. Les recettes réalisées à ce titre en vertu de la législation fiscale des ventes en général sont comprises dans le produit de la taxe générale de vente.

4) Les recettes relatives au tabac découlant de la législation fiscale des ventes en général sont comprises dans le produit de la taxe générale de vente.

5) Les recettes fédérales relatives à l'essence au titre de la législation fiscale des ventes en général sont comprises dans le produit de la taxe générale de vente.

6) Les autres impôts indirects des provinces comprennent les retenues à la source, la taxe sur les primes d'assurance, d'autres taxes sur les sociétés, l'impôt foncier provincial, des taxes d'accise distinctes sur les boissons alcooliques, les taxes sur les divertissements et d'autres taxes sur les produits.



## Taxes en vigueur

23. Les impôts indirects jouent un rôle important pour les provinces, dont ils représentent environ la moitié des recettes fiscales. Les taxes provinciales de vente ont été inaugurées par la Saskatchewan en 1937 et le Québec en 1940, suivis par la Colombie-Britannique en 1948, ainsi que le Nouveau-Brunswick et Terre-Neuve en 1950. La Nouvelle-Ecosse en 1959, l'Île-du-Prince-Édouard en 1960, l'Ontario en 1961 et le Manitoba en 1967 leur ont emboîté le pas.
24. Le Tableau 2 fait apparaître la ventilation des recettes indirectes selon leur origine, aux niveaux fédéral et provincial.
25. La taxe fédérale de vente, prévue par la Loi sur la taxe d'accise, s'applique à tous les produits vendus au pays par des fabricants ou importés, sous réserve de certaines exceptions: sont exempts de la taxe les produits alimentaires, les vêtements, les produits pharmaceutiques et les articles d'hygiène personnelle, le matériel de transport commercial, la matériel de construction, les machines aratoires et l'équipement de fabrication. Les biens achetés par des hôpitaux, les institutions détentrices d'un certificat et les autorités provinciales sont également dispensés de la taxe. Depuis novembre 1974, un taux de faveur de 5 p. cent s'applique aux matériaux de construction.
26. La Loi sur la taxe d'accise impose aussi des taxes sélectives à taux variable sur les ventes intérieures et les importations d'articles tels que les bijoux, les vins, le tabac, les accessoires pour fumeurs et certains véhicules à forte consommation de carburant. Outre les taxes d'accise et de vente, la loi prévoit la taxation des transports aériens et des primes d'assurance étrangères.
27. La Loi sur l'accise impose des droits de taux unitaire variable sur le tabac, les spiritueux et la bière produits au Canada. Des droits semblables frappent les importations par le biais de taux «compensateurs» (c'est-à-dire de prélevements équivalant aux droits d'accise qui touchent les articles identiques produits au Canada) dans le Tarif des douanes.
28. Les taxes provinciales sur les ventes au détail s'appliquent elles aussi à tous les produits, sous réserve de certaines exemptions. Les produits alimentaires et les médicaments prescrits par ordonnance sont exemptés de la taxe dans toutes les provinces, dont la politique varie dans le cas des vêtements, des autres médicaments, des fournitures scolaires et de l'équipement de production. Le taux de la taxe va de 5 à 8 p. cent selon les provinces.
29. Les provinces taxent également dans une mesure variable certaines prestations de services. La plupart d'entre elles prélèvent un certain pourcentage sur le prix des repas et des boissons alcooliques, de l'hébergement hôtelier, des services de téléphone, de blanchissage et de nettoyage à sec. Des taxes spéciales sur le tabac, les carburants pour véhicules automobiles et les paris mutuels sont aussi perçues par toutes les provinces.



- 4) Sont compris dans les impôts directs l'impôt sur le revenu des particuliers, l'impôt sur les bénéfices des sociétés, la retenue à la source, les droits de succession ainsi que l'impôt sur les profits excessifs. Les chiffres antérieurs et postérieurs à 1962 ne sont pas strictement comparables en raison des modifications intervenues cette année-là dans les recettes des bureaux provinciaux.
- 3) Les autres taxes d'accise comprennent divers prélèvements indirects tels que la taxe sur les primes d'assurance et celle sur l'exportation d'électricité. Le produit de la taxe à l'exportation du pétrole n'est pas compris dans les autres taxes d'accise ni dans les recettes budgétaires fiscales à partir de décembre 1973.
- 2) Le montant des recettes de taxe de vente est net de remboursements et d'affectations au Fonds de sécurité de la vieillesse.
- 1) Les recettes budgétaires fiscales diffèrent de l'ensemble des recettes budgétaires car elles ne comprennent pas les recettes des Postes, le revenu de placements et des recettes non fiscales diverses.

Source: Comptes publics du Canada.

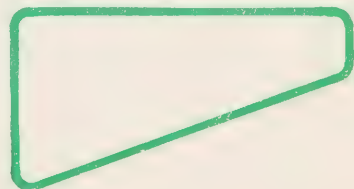
Année financière	Taxe fédérale de vente <sup>2</sup>	Autres taxes d'accise <sup>3</sup>	Droits d'accise	Ensemble des impôts indirects	Droits de douane (à l'importation)	Impôts directs <sup>4</sup>
1925-26	22.2	8.5	13.1	43.8	38.8	17.4
1930-31	6.8	5.6	19.4	31.8	44.2	24.0
1935-36	24.4	12.2	14.0	50.6	23.3	26.1
1940-41	23.1	13.7	11.4	48.2	16.8	35.0
1945-46	9.6	13.3	8.4	31.3	5.9	62.8
1950-51	16.5	8.3	8.7	33.5	10.6	55.9
1955-56	16.1	6.9	6.2	29.2	12.0	58.8
1960-61	14.4	5.8	6.9	27.1	9.9	63.0
1965-66	20.4	4.3	6.5	31.2	10.0	58.8
1966-67	20.3	4.2	6.2	30.7	10.5	58.8
1967-68	20.0	4.2	6.1	30.3	9.3	60.4
1968-69	17.4	4.2	5.6	27.2	8.5	64.3
1969-70	15.7	3.5	4.7	23.9	7.5	68.6
1970-71	15.0	3.6	4.9	23.5	7.2	69.3
1971-72	15.8	3.1	4.8	23.7	7.9	68.4
1972-73	15.6	2.7	4.3	22.6	8.0	69.4
1973-74	16.0	2.4	4.1	22.5	8.2	69.3

(en pourcentage)

Proportion des recettes budgétaires fiscales du fédéral représentée par les impôts indirects<sup>1</sup>  
Pour diverses années financières de 1925-26 à 1973-74

TABEAU 1

18. La taxe fédérale de vente de portée générale a été instaurée en 1920, au taux de 1 p. cent. Elle s'appliquait à toutes les ventes et importations de biens, sauf aux ventes réalisées par les détaillants et les agriculteurs. Certains articles en étaient exempts, comme les produits alimentaires de base, la nourriture pour animaux, le charbon et les biens d'exportation.
19. Au début, il s'agissait d'une taxe sur le chiffre d'affaires, c'est-à-dire que la taxe s'appliquait à chaque fois qu'un produit changeait de main dans les circuits de production et de distribution, jusqu'à ce qu'il arrive chez le détaillant. La vive opposition suscitée par les inégalités qu'entraînait l'application de cette taxe cumulative ou «à cascades» devait amener les autorités, au cours de son premier mois d'application, à la modifier pour qu'elle porte sur deux stades. Finalement, en 1924, cette taxe ne s'appliqua plus qu'à un seul stade, celui de la vente réalisée par un fabricant ou celui de l'importation. La taxe fédérale de vente fonctionne toujours d'après ce principe.
20. En 1924, en même temps que la taxe générale de vente était ramenée à un seul stade, son taux fut porté à 6 p. cent afin de procurer les mêmes recettes que le système précédant. L'impopularité de la taxe poussa le gouvernement à en réduire progressivement le taux jusqu'à ce qu'en 1930 il ne soit plus que de 1 p. cent. En 1931, cependant, la dépression économique entraîna une forte baisse du rendement de l'impôt ainsi qu'une montée des dépenses de soutien. Pour pouvoir financer ces dernières, le gouvernement porta le taux de la taxe à 4 p. cent en 1931, à 6 p. cent l'année suivante et à 9 p. cent en 1936. Il resta à ce niveau jusqu'en 1951, date à laquelle il passa à 10 p. cent. Une autre augmentation le fit grimper à 11 p. cent en 1959, avant que soit adopté, en 1967, le taux de 12 p. cent actuellement en vigueur.
21. Les deux dernières années ont vu apparaître deux autres formes de prélèvements indirects, la taxe à l'exportation du pétrole, instaurée en 1973, et la taxe sur les transports aériens, entrée en vigueur en décembre 1974. Aucune de ces deux redevances n'est vraiment nouvelle puisque l'arsenal du fisc fédéral comprenait jusqu'en 1963 un droit de 7 p. cent sur les exportations d'électricité et, pendant les années 20 et 40, une taxe d'accise sur les billets de chemin de fer.
22. Il ressort du Tableau 1 que, jusqu'à la deuxième guerre mondiale, les impôts indirects fournissaient au Trésor fédéral presque la moitié de ses recettes fiscales. L'importance grandissante prise depuis par l'impôt direct s'est manifestée tout particulièrement au cours des huit dernières années, pendant lesquelles la part des prélèvements indirects dans l'ensemble des recettes fiscales est passée de 30 à 23 p. cent. Cette évolution s'explique en partie par le rendement accru de l'impôt direct ainsi que par l'extension régulière des exemptions de taxe de vente.



## I CONSIDERATIONS GENERALES SUR LA FISCALITE INDIRECTE

15. Aux fins de la présente étude, le terme «fiscalité indirecte» englobe les taxes s'appliquant à la fourniture ou à la consommation de biens ou de services et ne comprend pas les droits prélevés sur les importations. La fiscalité indirecte a fourni environ \$5 milliards et \$6 milliards respectivement aux autorités fédérales et provinciales, en 1973 et 1974. Ces sommes représentent à peu près 23 et 50 p. cent respectivement, de l'ensemble des recettes fiscales. Bien qu'en valeur absolue le produit de ces taxes ait augmenté régulièrement depuis leur instauration (qui date d'avant la Confédération) pour constituer, jusqu'au début des années 40, la principale source de recettes fiscales de l'Etat, leur importance relative a diminué depuis.

16. Les recettes fiscales ont été constituées presque exclusivement par les impôts indirects jusqu'à la première guerre mondiale, dont les contraintes financières ont entraîné l'adoption de la Loi taxant les profits d'affaires pour la guerre en 1916 et de la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu en 1917. Les premières formes de fiscalité indirecte au Canada ont été les droits de douane et les droits d'accise, frappant principalement l'alcool et le tabac. En 1915 le gouvernement, obligé de trouver rapidement des fonds supplémentaires, mettait en vigueur la Loi spéciale des revenus de guerre, établissant des taxes d'accise. Ces dernières s'appliquaient par exemple au bénéfice des sociétés de fiduciaire et de prêts, à certaines primes d'assurance, aux messages télégraphiques ainsi qu'aux billets de chemin de fer et de bateau. La loi de 1915 imposait également des droits de timbre sur les chèques, les billets à ordre et les lettres de change, ainsi que des taxes sur un certain nombre de produits tels que les automobiles, les parfums et les bijoux.

17. Au fil des ans, on a eu tendance à associer les taxes d'accise aux articles de luxe. L'époque à laquelle l'Etat a recouru le plus aux taxes d'accise se situe pendant les deux guerres mondiales et juste après, alors qu'il lui fallait obtenir des recettes supplémentaires et atténuer la demande de certains biens de consommation. En 1942, l'ampleur des besoins financiers du gouvernement l'amena à imposer une taxe de 25 p. cent sur les achats au détail de produits tels que les bijoux, la poterie et les bagages. Cette mesure a été abrogée en 1949 et le nombre d'articles de luxe soumis à la taxe d'accise a diminué régulièrement depuis. Les droits d'accise servent également dans certains cas à limiter la consommation d'autres produits. Ainsi, récemment, on a imposé une taxe d'accise sur les véhicules à forte consommation afin de favoriser les économies de carburant.

10. Les assujettis n'auraient évidemment affaire qu'à une seule taxe si les deux paliers de gouvernement s'entendaient pour imposer une taxe commune fédérale-provinciale sur les ventes au détail. Cette taxe commune soulèverait deux problèmes importants. En premier lieu, les champs d'application des taxes de vente sont très différents au niveau fédéral et au niveau provincial, et même d'une province à l'autre. Une taxe commune exigerait une uniformisation assez poussée à cet égard. En second lieu, le maintien de cette uniformité pendant l'application conjointe d'une taxe au détail tendrait à limiter la liberté d'action des deux paliers de gouvernement.

11. Il serait peut-être possible de surmonter ces difficultés. Toutefois, le faible avantage que présenterait une taxe au détail par rapport à une taxe au niveau du gros, s'agissant d'atténuer les défauts du système existant sur le plan de la concurrence, ne semble pas suffisant pour justifier une étude sérieuse de cette possibilité à l'heure actuelle. Aussi le gouvernement se propose-t-il de faire passer la taxe fédérale de vente du niveau du fabricant au stade du gros.

12. Bien qu'on s'intéresse surtout ici aux propositions de déplacement de la taxe fédérale de vente au stade du gros, on se penchera aussi sur la question des droits et des taxes d'accise. À cet égard, le gouvernement est porté à maintenir des droits spéciaux sur l'alcool et le tabac au niveau de la fabrication. On envisagera toutefois au cours de l'étude les possibilités de simplification et de rationalisation du régime de taxation de ces produits.

13. On doit insister sur le fait que les propositions présentées dans ce document ne sont, en aucune façon, définitives. Bien que cette étude fait apparaître une préférence pour le passage de la taxe fédérale de vente au niveau du gros, sans approfondir la question du champ d'application de cette taxe, toute opinion ou proposition portant sur des formules de rechange ou sur les modifications possibles du champ d'application de la taxe sera la bienvenue.

14. Il est prévu de présenter un projet de loi destiné à mettre en application, après le milieu de 1976, les mesures qui, à la lumière des points de vue présentés par les parties intéressées, seront jugées les plus appropriées à la situation actuelle au Canada. Cela donnera à tous les intéressés jusqu'au 31 décembre 1975 pour faire valoir leurs arguments. Toute communication doit être adressée au

Groupe d'étude de la fiscalité indirecte  
Ministère des Finances  
160, rue Elgin  
Ottawa (Ontario) K1A 0G5.



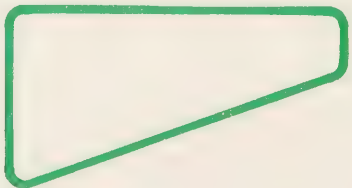
6. Se penchant sur l'efficacité de ces prélèvements, des études antérieures comme le rapport de la Commission Rowell-Sirois en 1940, le rapport du Comité d'étude de la taxe de vente en 1956 et le rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité en 1966 se sont inquiétées de ce que la taxe de vente pouvait représenter une proportion variable du prix de produits concurrents, selon le stade auquel ils étaient commercialisés et suivant qu'il s'agissait d'importations ou d'articles fabriqués au Canada; les auteurs de ces études recommandaient des modifications structurelles qui confèreraient une plus grande neutralité à la taxe de vente sur le plan de la concurrence entre produits.

7. Lorsqu'on examine les améliorations susceptibles d'être apportées à la taxe de vente au niveau du fabricant, on s'aperçoit qu'une réforme de la taxe à ce stade ne se traduirait que par des gains relativement faibles au point de vue de la neutralité, et ce, au prix de mécanismes plus complexes que les mesures entraînées par le passage de la taxe à un autre stade de la distribution.

8. Le déplacement de la taxe du niveau de la fabrication au stade du gros — ce qui reviendrait à calculer la taxe de vente sur le prix d'achat payé par le détaillant — ne comporterait qu'une réorganisation limitée du système actuel. Une taxe au stade du gros éliminerait en grande partie les inégalités entre produits concurrents engendrées par la taxe sur les ventes des fabricants, ainsi que l'avantage fiscal dont peuvent bénéficier les produits importés. L'application de la taxe au prix payé par le détaillant uniformiserait la base d'imposition, puisque quasiment tous les produits passent par le stade du détail; la taxe représenterait alors un pourcentage à peu près constant du prix à la consommation de tous les produits imposables. En outre, cette modification faciliterait le respect des règles par les assujettis et réduirait au minimum les problèmes d'adaptation, du fait que les redevables au niveau du gros seraient composés en majorité de ceux qui acquittent déjà la taxe sur le prix de vente du fabricant.

9. L'instauration d'une taxe fédérale au détail — c'est-à-dire sur le prix que paient les consommateurs — ne permettrait qu'une faible amélioration par rapport à une taxe imposée au niveau du gros sur le plan de la situation concurrentielle; toutefois, ce changement obligerait à refondre complètement le système actuel. Ainsi, le nombre des assujettis augmenterait très fortement, passant de 58,000 à l'heure actuelle à environ 250,000. D'autre part, la mise en place d'une taxe fédérale distincte au niveau du détail entraînerait des complications inutiles pour les redevables, qui devraient acquitter à la fois la taxe fédérale et la taxe provinciale.





## Introduction et résumé

1. En 1969, le Livre blanc sur la réforme fiscale prévoyait la refonte de la taxe de vente fédérale après qu'on aurait remanié le régime des impôts directs. Comme cette tâche est maintenant en grande partie achevée, il est temps de se pencher sur les taxes fédérales de vente et d'accise.

2. La publication de ce document constitue la première étape d'un programme d'étude qui devrait déboucher sur une amélioration sensible de la fiscalité indirecte. C'est afin de susciter un débat public que le gouvernement présente ce document. Les considérations exposées ci-après demeurent ouvertes à toute discussion et les propositions ont d'abord pour but de stimuler une étude et de fournir un point de départ aux commentaires des parties intéressées.

3. On se préoccupe surtout, dans ce document, de la structure de la fiscalité indirecte, c'est-à-dire du stade de la distribution auquel ces taxes sont imposées et de la façon dont elles sont appliquées. Le champ d'application des taxes en question, soit la gamme des biens taxables, est une question relevant du processus budgétaire normal; aussi ne sera-t-elle pas étudiée en détail ici. Bien que de telles questions doivent elles aussi être abordées, elles ne sont pas de nature structurelle, comme le stade auquel la taxe s'applique le mieux. Ceci ne devrait toutefois par diminuer ou restreindre la nature des représentations ou soumissions qui pourraient être faites en tant que parties du processus de révision.

4. Les taxes sur les produits représentent depuis toujours un élément important du régime fiscal fédéral. Bien que leur rôle relatif sur le plan des recettes ait diminué ces dernières années, elles procurent encore une masse appréciable de fonds au Trésor fédéral. L'une des principales raisons justifiant le maintien de ces taxes tient au fait que la consommation reste, à côté du revenu, un indice extrêmement utile de la capacité contributive. En outre, la fiscalité indirecte est un instrument efficace de régulation économique.

5. Les principales composantes, à l'heure actuelle, de la fiscalité indirecte au niveau fédéral sont la taxe générale de vente, qui est imposée au niveau de la fabrication, les droits d'accise frappant l'alcool et le tabac, ainsi que les taxes spéciales d'accise qui visent certains produits. Ces prélèvements, que nous étudions ici, portent sur la consommation intérieure. Nous laisserons de côté le cas des droits à l'importation.

Droits et taxes d'accise .....	38
TABLEAUX	
1. Proportion des recettes budgétaires fiscales du fédéral représentée sur les impôts indirects .....	10
2. Impôts indirects aux niveaux fédéral et provincial .....	12
3. Proportion de l'ensemble des recettes fiscales représentée par les impôts indirects .....	14

## TABLE DES MATIERES

I	Considérations générales sur la fiscalité indirecte	8
	Evolution de la fiscalité indirecte au Canada	8
	Taxes en vigueur	11
	Rôle de la fiscalité indirecte	13
	Conclusions des études précédentes	15
II	Analyse de la taxe au stade du fabricant	16
	Neutralité	16
	Evaluation des produits intérieurs	17
	Produits vendus sous marque privée	17
	Frais de transport	18
	Evaluation des produits importés	18
III	Solutions de remplacement	21
	Amélioration du système actuel	22
	Taxe au stade du gros	22
	Taxe au stade du détail	25
	Taxe unique ou sur la valeur ajoutée	27
IV	Caractéristiques d'une taxe au stade du gros	29
	Nombre et régime des assujettis	29
	Valeur taxée	30
	Taux de la taxe	31
	Effet sur le prix des produits	31
	Produits intérieurs	32
	Produits importés	32
	Aspects administratifs	32
	Appels	32
	Mesures transitoires	33
	Frais de transport	33
	Stocks	36
	Introduction et résumé	5





# Document d'étude

La fiscalité  
indirecte

le lundi 23 juin 1975



# Document d'étude

## La fiscalité indirecte

le lundi 23 juin 1975



Finances Finance